

ЗАТВЕРДЖЕНО

Наказ Вищого навчального закладу Укоопспілки  
«Полтавський університет економіки і торгівлі»  
18 квітня 2019 року № 88-Н

Форма № П-4.04

**ВИЩИЙ НАВЧАЛЬНИЙ ЗАКЛАД УКООПСІЛКИ  
«ПОЛТАВСЬКИЙ УНІВЕРСИТЕТ ЕКОНОМІКИ І ТОРГІВЛІ»**

Інститут економіки, управління та інформаційних технологій  
Форма навчання заочна  
Кафедра бухгалтерського обліку і аудиту

**Допускається до захисту**

Завідувач кафедри \_\_\_\_\_ доц. Є.А. Карпенко  
«\_\_\_» листопада 2020 р.

**ДИПЛОМНА РОБОТА**

**на тему: «Облік і внутрішньогосподарський контроль виробничих витрат:  
стан, проблеми та напрями удосконалення»**

(за матеріалами ПАТ «Укргазвидобування», м. Київ)

**зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування»**

**за освітньою програмою «Облік і аудит»**

**ступеня «магістр»**

**Виконавець роботи      Савченко Наталія Геннадіївна**

\_\_\_\_\_ 26.11.2020 р.

**Науковий керівник      к.е.н., доцент Карпенко Євгенія Анатоліївна**

\_\_\_\_\_ 26.11. 2020 р.

**Полтава – 2020**

## ЗМІСТ

<b>ВСТУП.....</b>	<b>3</b>
<b>РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ.....</b>	<b>6</b>
1.1. Економічна сутність витрат виробництва, їх склад та класифікація	6
1.2. Нормативно-правове забезпечення обліку і внутрішньогосподарського контролю витрат виробництва .....	18
1.3. Характеристика фінансово-господарської діяльності та постановки обліково-аналітичної роботи ПАТ «Укргазвидобування».....	24
Висновки за розділом 1.....	33
<b>РОЗДІЛ 2. СУЧАСНИЙ СТАН ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ ТА НАПРЯМИ ЙОГО УДОСКОНАЛЕННЯ.....</b>	<b>35</b>
2.1. Організація обліку витрат виробництва та собівартості продукції .....	35
2.2. Методи обліку витрат виробництва в управлінні підприємством та шляхи їх удосконалення .....	44
2.3. Удосконалення обліку витрат виробництва за центрами відповідальності.....	54
Висновки за розділом 2.....	62
<b>РОЗДІЛ 3. СТАН, ПРОБЛЕМИ ТА НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ В УПРАВЛІННІ ПІДПРИЄМСТВОМ.....</b>	<b>64</b>
3.1. Організація внутрішньогосподарського контролю витрат виробництва.....	64
3.2. Методика проведення внутрішньогосподарського контролю витрат виробництва в управлінні підприємством .....	79
3.3. Напрями удосконалення внутрішньогосподарського контролю витрат виробництва .....	83
Висновки за розділом 3.....	96
<b>ВИСНОВКИ.....</b>	<b>99</b>
<b>СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ІНФОРМАЦІЙНИХ ДЖЕРЕЛ.....</b>	<b>104</b>
<b>ДОДАТКИ.....</b>	<b>115</b>

## ВСТУП

Управління підприємством є складною системою, ключове місце в якій займає облік витрат на виробництво продукції, інформація котрого використовується у процедурах контролю за ефективним використанням матеріальних, трудових та фінансових ресурсів. Реструктуризація підприємств промисловості на фоні процесу реформування бухгалтерського обліку підприємств та організацій в Україні зумовлює необхідність окреслити чіткі завдання стосовно формулювання сутності та класифікації витрат виробництва, визначення механізмів розподілу загальновиробничих витрат, запровадження нових методів обліку витрат та калькулювання собівартості продукції посилення внутрішнього контролю за витратами виробництва на підприємстві.

Проблеми обліку і контролю витрат виробництва в управлінні підприємством розглядалися в працях відомих вітчизняних учених-економістів: Атамаса П. Й., Барановської Т. В., Бутинця Ф. Ф., Валуєва Б. І., Голова С. Ф., Гнилицької Л. В., Герасимовича А. М., Гуцайлюка З. В., Євдокимова В. В., Єфіменка В. І., Мниха Є. В., Кірейцева Г. Г., Кужельного М. В., Линника В. Г., Пилипів Н. І., Рудницького В. С., Савченка В. Я., Свідерського Є. І., Свірко С. В., Сопко В. В., Чумаченка М. Г. Вагомий внесок у розвиток методологічних питань обліку витрат виробництва зробили зарубіжні вчені: Басманов І. А., Безруких П. С., Друрі К., Карпова Т. П., Палій В. Ф., Нідлз Б., Фостер Дж., Фрідман П., Хорнгрен Ч. Т., Яругова А.

Вивчення економічної літератури з досліджуваної тематики показало, що серед наявних наукових видань з обліку і контролю витрат виробництва в управлінні підприємством розкрито недостатньо. Зазначене визначає актуальність дипломної роботи в теоретичному і науково-практичному аспектах.

Метою дослідження є розвиток теоретичних засад, удосконалення методичних і організаційних положень обліку й контролю витрат виробництва

в управлінні підприємством для забезпечення його ефективної діяльності за сучасних умов ведення бізнесу.

Для досягнення поставленої мети в роботі визначено такі взаємопов'язані завдання:

- уточнити економічну сутність витрат виробництва, їх склад та класифікацію;
- дослідити нормативно-правове забезпечення обліку і внутрішньогосподарського контролю витрат виробництва;
- надати характеристику фінансово-господарської діяльності та постановки обліково-аналітичної роботи на ПАТ «Укргазвидобування»;
- розкрити організацію обліку витрат виробництва та собівартості продукції;
- дослідити методи обліку витрат виробництва в управлінні підприємством та шляхи їх удосконалення;
- розробити пропозиції з удосконалення обліку витрат виробництва за центрами відповідальності;
- дослідити організацію та методiku внутрішньогосподарського контролю витрат виробництва в управлінні підприємством;
- обґрунтувати напрями удосконалення внутрішньогосподарського контролю витрат виробництва.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних і організаційних положень обліку та контролю витрат виробництва.

Об'єктом дослідження є процес обліку і контролю виробничих витрат та напрями його удосконалення.

Суб'єктом дослідження обрано Публічне акціонерне товариство «Укргазвидобування» (далі – ПАТ «Укргазвидобування»).

У процесі дослідження обліку та контролю витрат виробництва використано комплекс загальнонаукових та специфічних методів: метод класифікації – під час розгляду складу витрат виробництва, видів собівартості продукції, центрів відповідальності, видів калькуляції, методів калькулювання;

метод економіко-статистичного аналізу при дослідженні організаційно-технологічних особливостей діяльності підприємства та визначенні їх впливу на побудову обліку витрат виробництва; метод спостереження – для збору аналітичних даних про витрати виробництва продукції підприємства; табличний і графічний методи – для наочної ілюстрації наведеної інформації. У дипломній роботі опрацювання фактичного і теоретичного матеріалу здійснено із використанням системного підходу, логічного аналізу, моделювання, порівняльного аналізу, групування, оптимізації, синтезу.

Інформаційну основу дослідження склали праці провідних вітчизняних та зарубіжних науковців із питань бухгалтерського обліку й економічного аналізу витрат виробництва, законодавчі, нормативно-правові та інструктивні документи Верховної Ради України, Постанови Кабінету Міністрів України, дані періодичних видань з регулювання обліку витрат виробництва суб'єктів господарювання, статистична і фінансова звітність, інформація первинних і зведених облікових регістрів, регістрів синтетичного й аналітичного обліку, показники оперативної та управлінської звітності ПАТ «Укргазвидобування» за 2017-2019 роки.

Практичне значення одержаних результатів полягає у розвитку та поглибленні окремих положень методики обліку і контролю витрат виробництва підприємства з урахуванням специфіки його діяльності з метою раціонального використання виробничих ресурсів та забезпечення оперативного контролю за формуванням собівартості продукції за місцями виникнення витрат у розрізі центрів витрат і центрів відповідальності.

## **РОЗДІЛ 1**

### **ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ**

#### **1.1. Економічна сутність витрат виробництва, їх склад та класифікація**

Процес виробництва займає центральне місце в діяльності підприємства і являє собою сукупність технологічних операцій, що пов'язані зі створенням готової продукції, виконанням робіт, наданням послуг. Саме ж виробництво обумовлено взаємодією трьох основних факторів: робочої сили, засобів праці та предметів праці. Участь цих факторів у виробництві вимагає відповідних витрат. Витрати – це одна з найважливіших економічних категорій, яка дозволяє оцінити ефективність діяльності підприємства, впливає на рентабельність виробництва та конкурентоспроможність продукції. Вміле управління витратами на основі якісної обробки даної інформації сприяє росту ефективності діяльності господарюючого суб'єкта і підвищенню конкурентоспроможності економіки країни в цілому.

Діяльність промислових підприємств України вказує на те, що витрати розглядаються як об'єкт обліку, тоді як ринкові умови потребують обов'язкового аналізу їх і як об'єкта управління. Управління витратами – це важливий елемент управління господарством, який має сприяти прийняттю обґрунтованих управлінських рішень про припинення виробництва нерентабельної продукції, встановлення цін на окремі вироби, побудову системи внутрішньогосподарського (управлінського) обліку. Ефективне управління витратами на підприємстві потребує їх достовірної оцінки, своєчасного відображення та ретельного аналізу.

Необхідність вивчення економічної сутності, складу, обліку витрат виробництва зумовлена тим, що донині в економічній літературі по-різному

трактуються складові витрат виробництва, собівартості продукції, структура та методика їх обчислення, що пов'язано, насамперед, із відсутністю єдиної думки щодо питань розуміння економічної сутності цих понять.

Перші спогади про витрати сягають ще давніх часів. Так, у період царювання вавилонського царя Хаммурабі сумлінно визначалися всі витрати домашнього господарства: результат господарської діяльності формувався шляхом порівняння всіх витрат з доходами, відбувалося нормування витрат [34, с. 28]. Ще однією із стародавніх згадок про витрати є Біблія, в якій описано витрати, які були понесені на будівництво скинії заповіту [35, с. 98]. А в книзі «Розысканія о финансахъ Древней Россіи», відображено, які витрати здійснювалися для утримання княжих дружин і війська до і після прийняття християнства [23, с. 35]. Тобто, в даний період витрати обліковувалися і контролювалися через публічну звітність.

Проте, вагомий внесок у розвиток знань про витрати здійснили праці класиків політекономії А. Сміта та Д. Рікардо. Засновник англійської класичної школи політичної економії Адам Сміт під витратами виробництва розумів заробітну плату, прибуток і ренту та вперше застосував поняття абсолютних витрат [67, с. 65]. При цьому Давид Рікардо відповідно говорив «Під витратами я незмінно розумію заробітну плату і прибуток. У витратах виробництв не закладається рента». Він також зазначав, що «у вартість виробленої продукції повинна входити не лише праця, яка затрачена на її виробництво, але і засоби виробництва» [35, с. 50].

Подальший розвиток знань про витрати втілено у працях економістів «нової хвилі»: Сея, Мальтуса, Мілля та інших. У цей час теорія витрат виробництва, витісняє «чисту теорію трудових витрат» і стверджує, що праця – це лише один із чинників вартості. Так, наприклад, французький економіст Ж. Б. Сей визначав, що витратами виробництва продукту, окрім праці є також земля і капітал [35, с. 54].

Інший погляд на витрати виробництва було сформульовано К. Марксом, який намагався визначити суть капіталістичного виробництва як боротьбу між

двома класами (капіталісти і робітники). Відповідно до цього, витрати виробництва – це сума затрат уречевленої та частки живої праці, що необхідна для виготовлення певного виду товару належної якості при досягнутому рівні розвитку виробництва, які виступають відповідно постійним і змінним капіталом [11, с. 151].

Ряд нових концептуальних підходів до трактування витрат формується в кінці XIX століття. Так, представники австрійської школи (маржиналісти) досліджували витрати як корисність. Зокрема, Ф. Візер пояснював витрати «як цінність найкращої втраченої альтернативної можливості, від якої довелося відмовитися в процесі вибору». Пізніше це визначення отримало назву концепції альтернативних витрат [11, с.131]. Неокласик А. Маршалл (засновник кембриджської економічної школи) у своїй синтетичній теорії здійснив спробу поєднати елементи теорії граничної корисності та трудової теорії, сформувавши теорію цін. Під витратами виробництва він розумів витрати таких факторів виробництва як земля, праця, капітал і підприємницькі здібності [11, с. 82]. Представники інституціональної теорії витрат Дж. К. Кларк і Дж. А. Гобсон в основному розглядали питання накладних витрат та систематизування видів витрат [11, с. 146].

Із проведеного дослідження можна зробити висновок, що як для теорії трудової вартості, так і для теорії граничної корисності спільним є визначення виробничого процесу як взаємодії трьох основних факторів, і, як результат, складу витрат, що виникають в його процесі.

Варто зазначити, що на початку XX століття розвиток поняття «витрати» характеризується використанням виробничої функції, основна ідея якої полягала у визнанні того, що економіка функціонує за принципом порівняння витрат і результатів, визначаючи витрати як суму постійних і змінних витрат на придбання факторів виробництва. У зв'язку з різноманітністю варіантів організації і технології виробництва виділяють наступні різновиди виробничої функції:

- класична виробнича функція (закон доходу);



- неокласична виробнича функція (Кобба-Дугласа);
- виробничі функції Леонтьєва, Гутенберга, Хайнена, Клота та інші [108, с. 96].

Ці функції описують взаємозв'язки між затратами факторів виробництва (виробничих ресурсів) та обсягами кінцевої продукції, а також дають можливість визначити, за якої комбінації факторів отримується максимальна кількість продукції.

Різноманітність підходів до формулювання поняття витрат можна підкреслити висловом А. Паркінсона: «істинних витрат не існує, оскільки визначення витрат включає (для всіх витрат, за винятком безпосередніх операцій з виробництва товару або виконання послуги) цілу серію припущень, наприклад, в тій частині, яку необхідно віднести до накладних витрат у витратах на виробництво товару (виконання послуг)» [23, с. 48].

Вивчаючи різні підходи до трактування поняття «витрати», варто дослідити і підхід щодо визначення витрат в процесі прийняття управлінських рішень. Управління витратами доречно розглядати в контексті економічного і бухгалтерського визначення витрат підприємства, а саме: витрати, відповідно до бухгалтерського підходу – це використання факторів виробництва для виготовлення продукції; в економічному аспекті витрати виробництва розглядаються через призму рідкості ресурсів і можливих шляхів їх альтернативного використання, а, отже, витрати будь-якого ресурсу, використаного для виробництва продукції, становлять його вартість у грошовому вимірі при оптимальному з усіх ймовірних варіантів його використання. Такі витрати розглядаються як явні (англ.—explicit costs), та неявні (англ.—implicit costs). Альтернативні витрати, які при придбанні ресурсів (наприклад, заробітна плата робітників, транспортні витрати) відображені у формі явних грошових платежів, називаються явними. Стосовно неявних, то до них відносять альтернативні витрати використання ресурсів, що належать власникам підприємства, які недоотримані в обмін на явні (грошові) платежі. У бухгалтерській статистиці неявні витрати не відображаються. Такі витрати

доречно поєднати з наступними показниками: обсяг виробництва, реалізація, прибуток [31, с. 327]. Тобто, на думку Н. В. Прус «в економічному сенсі при плануванні, координуванні та контролі витрат необхідно враховувати структурні взаємозв'язки між різними видами явних та неявних витрат, які впливають на фінансовий результат не менше, ніж сама сума витрат. Наприклад, складний взаємозв'язок між трансакційними та трансформаційними витратами підприємства, що обумовлює «ефект впливу зміни структури» при зміні абсолютних сум цих витрат» [88, с. 215].

Слід відмітити, що теорія трансакційних витрат, яка є результатом праці неоінституціоналістів, в останні роки набуває популярності. До трансакційних витрат відносять витрати обігу, тобто витрати, що пов'язані з реалізацією продукції (реклама, маркетингові витрати тощо). Поняття таких витрат введено в економічний обіг американським вченим Р. Коузом, який зазначає, що розмежування трансакційних та трансформаційних витрат є важливим питанням в системі сучасного управління витратами підприємства. Встановлення їх структурних взаємозв'язків є перспективним напрямом до оптимізації сум цих витрат [46, с. 23].

Стосовно визначення трансакційних та трансформаційних витрат, то найбільш вдало їх охарактеризував Д. Норт: «Трансакційні витрати складаються з витрат на вимірювання цінних атрибутів того, що обмінюється, витрат на захист прав, нагляд за дотриманням угод і забезпечення їх виконання. Трансформаційні витрати – це витрати, що пов'язані з перетворенням фізичних якостей або атрибутів різноманітних благ [73, с. 85]. Д. Норт трансформаційні витрати визначив як «витрати з перетворення витрат на готову продукцію, витрати щодо здійснення трансформаційної функції». За словами Д. Норта, рівень трансформаційних витрат визначається технологічними чинниками [73, с. 86].

Через складнощі щодо розмежування трансакційні і трансформаційні витрати (як то при зниженні ефективності в результаті організаційних рішень зростають трансформаційні витрати) останні досить часто розглядаються як

взаємозв'язані поняття. Відмітимо, що саме застосування функціонального підходу до витрат (віднесення витрат до того чи іншого виду відбувається залежно від сфери-джерела виникнення витрат – виробничій чи невиробничій) призводить до таких ускладнень [88, с. 215]. В той же час зазначимо, що як рішення в невиробничій сфері можуть зумовлювати виникнення виробничих витрат, так і виробничі рішення обумовлюють зростання трансакційних витрат. Втім, класифікування трансакційних витрат не функціонально, а за структурою дозволить вирішити цю проблему [88, с. 216].

Проведене дослідження підтверджує, що в економічній літературі зустрічається багато різноманітних формулювань терміна «витрати», які доречно розподілити на дві частини:

- 1) визначення витрат з точки зору економічної теорії;
- 2) визначення витрат з точки зору бухгалтерського обліку (Додаток А).

Різниця між даними двома групами полягає в тому, що визначення з точки зору економічної теорії в повній мірі розкривають економічний зміст категорії, а з бухгалтерського обліку – вказує на економічні наслідки виконання витрат після завершення виробничого процесу.

Розглядаючи наведені у Додатку А визначення сутності витрат, варто зауважити, що дослідники облікового напрямку притримуються тлумачення, яке наведене в П(С)БО 16 та характеризує наслідки збільшення витрат. Іншими словами, дане трактування відображає зміст витрат діяльності, які наведені в Звіті про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід). Проте не розкриває категорію «витрати виробництва» на рівні виробничого процесу, тому що відпуск сировини і матеріалів у виробництво не супроводжується зміною розміру а ні активів, а ні пасивів, а призводить до змін у структурі активів підприємства [104, с. 86].

Розбіжність тлумачення поняття «витрати» з точки зору економічної теорії та бухгалтерського обліку полягає також і у меті формування інформації про них [104, с. 86]:

- витрати з точки зору економічної теорії створюються з метою надання інформації для прийняття управлінських рішень щодо їхнього планування, аналізу та ціноутворення;

- витрати з точки зору бухгалтерського обліку висвітлюють інформацію про діяльність підприємства, яка відображається в фінансовій звітності.

Кожна група також відрізняється і за часом виникнення витрат. Часом виникнення витрат з точки зору економічної теорії є момент реального споживання ресурсів, виконання робіт чи послуг, що супроводжується відтоком коштів з підприємства. Витрати з точки зору бухгалтерського обліку виникають у момент документального оформлення подій зменшення активів або збільшення зобов'язань [51].

Досліджуючи процес виробництва у вартісному виразі, відображаються ресурси (робоча сила, засоби виробництва), а «на виході» з системи виробництва – вироблений продукт. Іншими словами, результатом створення продукту є об'єднання засобів виробництва з робочою силою, що витрачає працю в процесі виробництва [104, с. 87].

Проведене дослідження щодо вищевказаної дефініції свідчить про відсутність єдності в трактуванні такої складної економічної категорії якою є «витрати», а також дозволяє зробити висновок, що відсутність єдиного загальноприйнятого підходу стосовно визначення поняття «витрати» полягає у наступному:

- по-перше, ринок безперервно оновлюється новими продуктами та послугами, які кардинально можуть відрізнитися від своїх попередників як за споживчими властивостями, так і за технологією виготовлення або надання послуг;

- по-друге, виникнення нових витрат є результатом їх систематичної видозміни під впливом зовнішніх і внутрішніх факторів.

Відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [72], витрати – це зменшення економічної вигоди у звітному періоді у формі вибуття або використання активів чи збільшення зобов'язань, що призводить до

зменшення власного капіталу підприємства (за винятком розподілу капіталу між учасниками (акціонерами) чи вилучення) за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.

Не визнаються витратами підприємства й не включаються до звіту про фінансові результати, згідно П(С)БО 16 «Витрати» [84]:

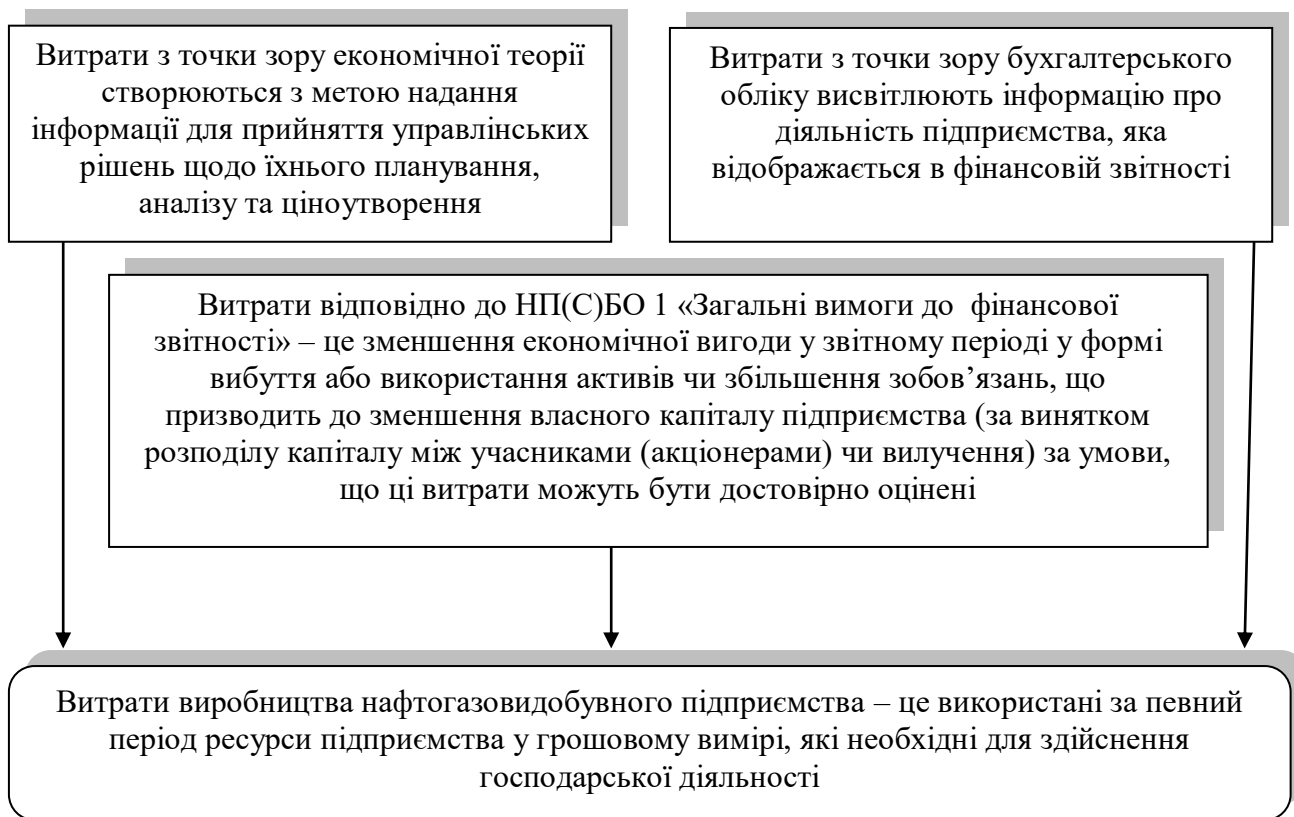
1. Платежі за договорами комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала тощо.
2. Попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг.
3. Погашення одержаних позик.
4. Інші зменшення активів або збільшення зобов'язань, що не відповідають ознакам, наведеним у П(С)БО 16 «Витрати» [84].
5. Витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку.
6. Балансова вартість валюти.

За результатами проведеного дослідження, враховуючи обліковий та економічний підходи, а також нормативну базу, стосовно сутності терміну «витрати», у даній роботі пропонується наступне визначення терміну «витрати виробництва» (рис 1.1).

Для створення впорядкованої структури витрат підприємства здійснюють економічно обґрунтовану їх класифікацію за окремими ознаками, в залежності від мети, яка має бути досягнута з її допомогою. При цьому для правильної класифікації витрат необхідно чітко ідентифікувати їх в межах відповідних напрямів системи управління витрат: саме така класифікація сприятиме забезпеченню якості рішень, що приймаються в частині раціоналізації витрат (затрат) і відповідно прибутку підприємства [45, с. 72].

В цілому під класифікацією розуміють систему підпорядкованих деякій спільній ознаці понять (класів) у певній галузі знань або діяльності людини, використовувану як засіб для встановлення взаємозв'язків між цими поняттями (класами): чим більше виділено ознак класифікації, тим вищий ступінь пізнання

досліджуваних явищ, процесів, об'єктів та можливостей управління ними [25, с. 219].



**Рис. 1.1. Сутність витрат виробництва підприємства [узагальнення автора]**

Розрізняють натуральну класифікацію, коли за ознаку класифікації беруть істотні ознаки понять, що класифікуються (наприклад, класифікація за об'єктами), і штучну класифікацію, коли для неї використовуються несуттєві ознаки (наприклад, класифікація в алфавітному порядку). Залежно від того, з якою метою потрібно виконати натуральну класифікацію, обирають ту чи іншу класифікаційну ознаку.

Класифікація витрат є основою їх обліку, контролю та планування на підприємстві, яка допомагає оцінити здійснені витрати, визначити можливі способи їх підвищення ефективності і прийняти правильні рішення щодо управління ними.

Проблемі класифікації витрат значна увага почала приділятися починаючи з XIX століття, коли виникла теорія обліку витрат.

Англійські вчені Дж. М. Фелс та Еміль Гарке в 1887 р. висунули пропозицію поділяти всі витрати на фіксовані (зараз прийнято називати умовно-постійними) та змінні (умовно-змінні). Термін «прямі та непрямі витрати» вперше був уведений Е. Е. Фельдгаузенom [11, с. 162].

Вагомість необхідності класифікації витрат підкреслює і Ф. Ф. Бутинець, який зазначає, що «велике значення класифікації витрат полягає в управлінні ними і, перш за все, для здійснення калькуляції собівартості продукції для різних потреб управління підприємства» [13, с. 67].

Белебева І. О. відмічає, що класифікація виробничих витрат – це «необхідний науковий елемент пізнання всіх витрат, які існують на підприємстві, і частини тих, що забезпечують створення продукції» [35, с. 84].

Давидович І. Є. досліджує класифікацію витрат як «зведення за визначеними ознаками всієї різноманітності витрат на виробництво і реалізацію продукції в економічно обґрунтовані групи, які включали б однорідні витрати» [26, с. 10].

Проведене дослідження дозволяє зробити висновок, що в теорії та практиці пропонуються і використовуються найрізноманітніші класифікації витрат, кожна з яких залежить від призначення інформації (для внутрішніх чи зовнішніх користувачів), різних цілей таких класифікацій і напрямлень систем планування, обліку, аналізу і контролю витрат.

Грицай О. І. зазначає, що єдиної класифікації, яка б задовольнила всіх дослідників та практичних працівників, досі не сформовано: різні класифікації витрат вирішують переважно аналогічні завдання управління, при цьому акцентується увага тільки на окремих витратах та залишаються поза увагою інші види та їхня роль в ефективному управлінні діяльністю, що можна розглядати як недолік цих підходів [25, с. 219].

Проблема полягає в тому, що для будь-якого підприємства необхідно обрати таку класифікацію витрат, методи їх обліку і розрахунку, які повністю

відповідатимуть завданням дослідження та напрямкам їх формування в системі управління ефективністю виробництва. Тому, за словами В. М. Панасюка, враховуючи специфіку діяльності промислових підприємств, варто обґрунтовувати різні підходи до вибору складу витрат, методів їх обчислення та форм представлення результатів [77, с. 29].

Для досягнення управлінських цілей Є. В. Мних систематизує витрати наступним чином [69, с. 246]:

1. Для визначення собівартості продукції (робіт, послуг) і розрахунку фінансових результатів відокремлює:

- вичерпані та невичерпані;
- на продукцію і витрати періоду;
- прямі та непрямі;
- основні та накладні.

2. Для раціоналізації витрат та їх планування поділяє на:

- релевантні та нерелевантні;
- дійсні та можливі;
- маржинальні та середні;
- постійні та змінні.

3. Для контролю і регулювання витрат за центрами відповідальності виділяє:

- контрольовані та неконтрольовані.

На основі проведеного аналізу існуючих підходів до класифікації витрат та враховуючи специфіку діяльності нафтогазовидобувної галузі [97], у роботі запропоновано використовувати наступні елементи групування витрат для підприємств нафтогазовидобування: витрати на визначення планової та фактичної собівартості продукції; витрати для цілей управління прибутком в ринкових умовах; витрати для ефективного контролю і регулювання (рис. 1.2).



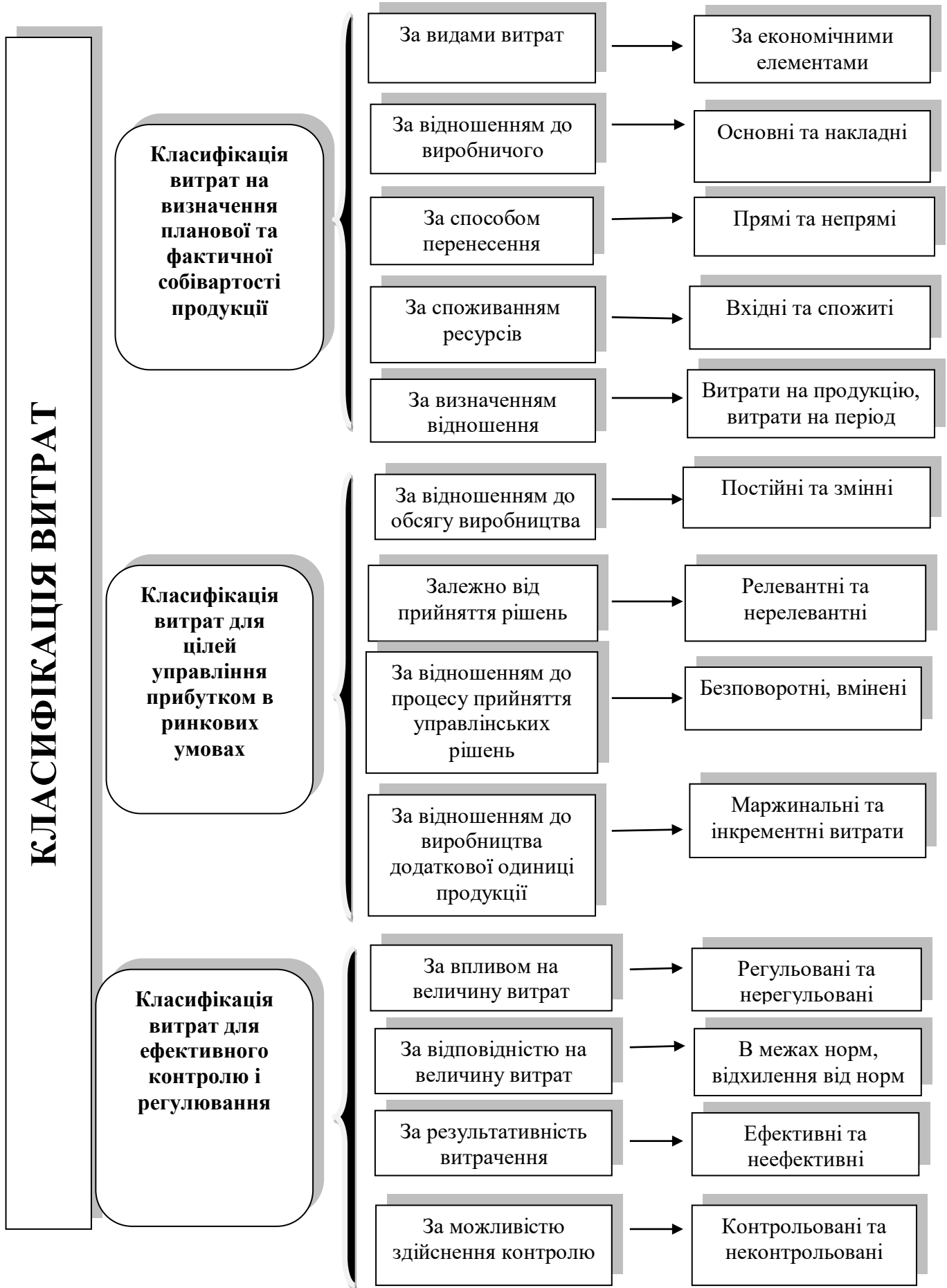


Рис. 1.2. Класифікація витрат [узагальнено автором]

«Класифікація витрат на визначення планової та фактичної собівартості продукції» дозволяє задовольнити як зовнішні, так і внутрішні потреби у складанні звітності та одержати оцінку вартості запасів і визначити прибуток. Метою запропонованої класифікації для підприємств нафтогазовидобування є накопичення інформації за двома основними напрямками:

- 1) по окремому продукту – оцінка вартості запасів;
- 2) по підрозділам підприємства (центрам відповідальності) – контроль за рівнем витрат.

Тобто, науково обґрунтована класифікація витрат необхідна для удосконалення всього господарського механізму, який включає не лише облік і аналіз, але і контроль, організацію виробництва, його стимулювання, удосконалення виробничих відносин у самому підприємстві та інше.

Таким чином, за допомогою даної класифікації можна розрахувати кошторис витрат та визначити завдання по зниженню собівартості продукції.

## **1.2. Нормативно-правове забезпечення обліку і внутрішньо-господарського контролю витрат виробництва**

Система обліку витрат виробництва на сучасних промислових підприємствах не може повноцінно існувати без належного нормативно-правового забезпечення. Таке забезпечення формувалось протягом двох останніх десятиріч і воно перебуває в процесі постійних змін, які супроводжуються політичними, економічними, інтеграційними, соціальними та іншими чинниками.

На досліджуваній проблематиці зосереджувалася увага цілої низки українських вчених економістів: Ф. Ф. Бутинця, І. М. Вигівської, С. Ф. Голова, Н. О. Гури, В. А. Дерія, Г. П. Журавля, Г. Г. Кірейцева, Я. Д. Крупки, Ю. А.

Кузьмінського, Л. В. Нападовської, М. С. Пушкаря, Н. І. Пилипів, М. І. Скрипник, В. В. Сопка, Л. К. Сука, Н. М. Ткаченко, М. Г. Чу маценка та В. Г. Швеця. Варто наголосити, що інтерес до нормативно-правового забезпечення обліку витрат виробництва систематично наростає.

Перелічені вище вчені зробили певний внесок у розвиток Законів України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів фінансової звітності, плану рахунків бухгалтерського обліку, системи національного регулювання бухгалтерським обліком, фінансовою звітністю та економічним контролем. Проте, багато проблем обліку, контролю, звітності залишилось невирішеними як з об’єктивних, так і з суб’єктивних причин. Зокрема, недостатньо уваги приділено науковцями глибокому критичному аналізу діючої нині нормативно-правової бази обліку і її порівнянню з колишньою (тобто тією, що була за радянських часів), з’ясуванню проблем і неузгодженостей, які виникають у процесі використання нормативно-правових актів з обліку та контролю витрат підприємств, об’єднань підприємств, видів економічної діяльності.

Варто підкреслити, що законодавче забезпечення обліку витрат виробництва – це сукупність нормативно-правових актів найвищих гілок влади у державі, Міністерства фінансів України, інших міністерств та відомств, і, власне, кожного підприємства зокрема, які забезпечують повноцінне функціонування та динамічний розвиток бухгалтерського обліку та фінансової звітності в нашій державі.

До основних видів нормативно-правового забезпечення обліку і аудиту витрат підприємств, з нашої точки зору, варто відносити: Закони України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, “Про державну контрольно-ревізійну службу”, “Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність”; Укази Президента України; постанови і рішення Кабінету Міністрів України; накази, постанови, розпорядження, листи, роз’яснення міністерств та відомств; П(С)БО 9 “Запаси” (в частині списання

запасів на витрати виробництва), 16 “Витрати”, 18 “Будівельні контракти”, 30 “Біологічні активи ”; 31 “Фінансові витрати”, 33 “Витрати на розвідку запасів корисних копалин” (а для підприємств, що розмістили цінні папери на фондовому ринку і повинні публічно представляти свою річну фінансову звітність – М(С)ФЗ 2 “Запаси”; 9 “Витрати на дослідження і розробки”, 11 “Будівельні контракти”, 18 “Дохід”, 23 “Витрати позики”); Кодекси України (Податковий, Бюджетний, Господарський, Цивільний, про адміністративні правопорушення, законів про працю тощо); методичні рекомендації з формування собівартості (за видами економічної діяльності: у промисловості, в сільськогосподарських підприємствах, будівельно-монтажних робіт, на транспорті, в торгівельній діяльності, житлово-комунального господарства, проектних робіт тощо); вказівки, інструкції, положення; плани рахунків бухгалтерського обліку (національний, галузеві, спрощений, робочі); наказ про облікову політику підприємства; графіки документообігу, графіки виконання обліково-звітних та контрольних-ревізійних робіт і т.д.

Проаналізувавши висловлені вище думки науковців щодо різних ознак класифікації нормативно-правового забезпечення обліку і контролю, формуємо власну класифікацію з уточненням щодо виробничих витрат (табл. 1.1).

Як свідчить інформація з табл. 1.1, пропонуємо п'ять класифікаційних ознак нормативно-правового забезпечення: за видами; рівнями; місцем і роллю в реформуванні та регулюванні бухгалтерського обліку і фінансової звітності; обов'язковістю до виконання; групами.

До основних видів нормативно-правового забезпечення обліку витрат варто відносити:

- Закони України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні";
- Укази Президента України;
- постанови і рішення Кабінету Міністрів України;
- накази, постанови, розпорядження, листи, роз'яснення міністерств та відомств;

Таблиця 1.1

### Класифікація нормативно-правового забезпечення обліку і контролю виробничих витрат

<b>За видами</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Закони України</li> <li>- Укази і розпорядження Президента України</li> <li>- Постанови і рішення КМУ, міністерств та відомств</li> <li>- П(С)БО: 16, 18, 30, 31</li> <li>- МСФЗ: 2, 9, 11, 23</li> <li>- Кодекси України</li> <li>- Методичні рекомендації, інструкції, вказівки</li> <li>- Положення, порядок</li> <li>- Листи, роз'яснення</li> <li>- Плани рахунків бухгалтерського обліку</li> <li>- Форми фінансової звітності</li> <li>- Наказ про облікову політику на підприємстві</li> <li>- Регістри бухгалтерського обліку</li> <li>- Графіки документообігу і виконання обліково-звітних робіт</li> </ul>
<b>За рівнями</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Міжнародні</li> <li>- Загальнодержавні</li> <li>- Галузеві</li> <li>- Регіональні</li> <li>- Внутрішньогосподарські</li> </ul>
<b>За місцем і роллю в регулюванні бухгалтерського обліку та фінансової звітності</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- НПА вищої юридичної сили</li> <li>- П(С)БО, інші документи з бухгалтерського обліку</li> <li>- НПА (інструкції, положення, вказівки) та методичні рекомендації центральних органів</li> <li>- виконавчої влади</li> <li>- НПА місцевого походження</li> <li>- Рішення (накази) щодо форм організації бухобліку</li> </ul>
<b>За обов'язковістю виконання</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Обов'язкові</li> <li>- Необов'язкові (рекомендаційні)</li> </ul>
<b>За групами</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Загальні документи</li> <li>- За напрямками (ділянками)</li> <li>- За галузевою спрямованістю обліку і фінансової звітності</li> </ul>

- П(С)БО 9 "Запаси" (в частині списання запасів на витрати виробництва), 16 "Витрати", 18 "Будівельні контракти", 30 "Біологічні активи"; 31 "Фінансові витрати", 33 "Витрати на розвідку запасів корисних копалин" (а для підприємств, що розмістили цінні папери на фондовому ринку і повинні публічно представляти свою річну фінансову звітність – М(С)ФЗ 2 "Запаси"; 9 "Витрати на дослідження і розробки", 11 "Будівельні контракти", 23 "Витрати позики");

- Кодекси України (Податковий, Бюджетний, Господарський, Цивільний, про адміністративні правопорушення, законів про працю тощо);
- вказівки, інструкції, положення;
- плани рахунків бухгалтерського обліку (національний, галузеві, спрощений, робочі);
- наказ про облікову політику підприємства; графіки документообігу, графіки виконання обліково-звітних та контрольно-ревізійних робіт і т.д.

Враховуючи науковий доробок доцентів Скрипник М.І. та Вигівської І.М. [17], було резюмовано результати аналізу нормативно-правових актів, які регулюють питання обліку витрат виробництва на підприємствах (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

### Нормативне забезпечення обліку витрат виробництва

Нормативно-правовий акт	Орган, що затвердив	Дата	Чинність
Типове положення з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств	Кабінет Міністрів України	23 квітня 1996 року	Втратив чинність (16.05.02)
Типове положення з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг)	Кабінет Міністрів України	26 квітня 1996 року	Втратив чинність (16.05.02)
П(С)БО 9 "Запаси"	Міністерство фінансів України	20 жовтня 1999 року	Чинний
П(С)БО 16 "Витрати"	Міністерство фінансів України	31 грудня 1999 року	Чинний
Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості	Державний комітет промислової політики України	2 лютого 2001 року	Втратив чинність (09.07.07)
Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств	Міністерство аграрної політики України	18 травня 2001 року	Чинний
Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості	Міністерство промислової політики України	9 липня 2007 року	Чинний

Дослідження показало, що наразі чинними Методичні рекомендації з

формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, які містять загальні положення щодо регулювання бухгалтерського обліку витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції.

Оскільки результати калькулювання складають основу інформаційної бази для управління, тому витрати, що формують собівартість продукції (робіт, послуг), як показує досвід вітчизняних підприємств, групуються за статтями калькуляції. В Україні перелік статей калькуляції не є законодавчо затвердженим і відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» [84] підприємство самостійно формує їх перелік, керуючись нормами П(С)БО.

Для поліпшення законодавчого регулювання обліку витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції в цілому у промисловості необхідно сприяти впровадженню методичних рекомендацій для всіх галузей переробної промисловості.

Також потрібно провести повну інвентаризацію всіх нормативно-правових актів України, пов'язаних з обліком і контролем витрат та доходів з метою виявлення дублювання й неузгодження положень цих актів та неврегульованих ситуацій.

Головним бухгалтерам, аудиторам, науковцям, що постійно працюють з нормативно-правовими актами України, які стосуються обліку та аудиту проводити робочі нотатки виявлених ними суперечностей, неув'язок згаданих вище актів та висловлювати свої висновки і пропозиції у фахових бухгалтерських виданнях “Баланс”, “Все про бухгалтерський облік”, “Бухгалтерський облік і аудит”, “Бухгалтерія”, “Бухгалтер”, “Бухгалтерія і сільському господарстві”, “Галицькі контракти”, “Дебет-Кредит” тощо; під час проведення наукових і науково-практичних конференцій, семінарів, робочих нарад і т.д.

Таким чином, належне нормативно-правове забезпечення обліку і контролю витрат є важливою умовою ефективної організації обліку та контролю на підприємствах. Без такого забезпечення підприємство приречене на значні штрафи, пені та, в кінцевому результаті, на банкрутство.

### **1.3. Характеристика фінансово-господарської діяльності та постановки обліково-аналітичної роботи ПАТ «Укргазвидобування»**

ПАТ «Укргазвидобування» було створене 28 серпня 1998 року як дочірня компанія, що повністю належить Національній акціонерній компанії «Нафтогаз України» (надалі – НАК «Нафтогаз України»), в ході реформування нафтогазової галузі України. НАК «Нафтогаз України» знаходиться у власності держави Україна. 27 грудня 2012 року Товариство було реорганізоване в Публічне акціонерне товариство «Укргазвидобування» з Дочірньої компанії «Укргазвидобування» НАК «Нафтогаз України» згідно розпорядженням Кабінету Міністрів України від 13 червня 2012 року. 21 травня 2019 року рішенням акціонера було змінено тип Товариства із публічного акціонерного товариства на приватне акціонерне товариство. Товариство здійснює пошук і розподіл родовищ нафти і газу, їх розробку, а також видобуток, транспортування і переробку вуглеводневої сировини і реалізацію нафтопродуктів.

ПАТ «Укргазвидобування» діє як самостійний господарюючий суб'єкт відповідно до законодавства та Статуту (Додаток Б). Товариство має самостійний баланс, поточний та інші рахунки в банках, печатки та штампи зі своїм найменуванням, бланки та інші атрибути юридичної особи. ПАТ «Укргазвидобування» має право інтелектуальної власності на торговельну марку (знак для товарів та послуг), що реєструється у порядку, встановленому законодавством України, а за необхідності – також в порядку, встановленому нормами міжнародного або права іноземної держави.

Метою діяльності ПАТ «Укргазвидобування» є досягнення економічних і соціальних результатів та одержання прибутку від провадження господарської діяльності, а також для підвищення рівня енергетичної безпеки держави, задоволення потреб внутрішніх та іноземних споживачів у відповідних послугах у безпечний. Надійний та економний спосіб. Предметом діяльності ПАТ «Укргазвидобування» є:



- видобування природного газу, газового конденсату, нафти та інших корисних копалин;
- транспортування внутрішньопромисловими трубопроводами (приєднаними мережами) природного газу, газового конденсату, нафти і інших корисних копалин;
- зберігання споживачам газового конденсату, нафти і інших корисних копалин (крім природного газу);
- розробка довгострокових прогнозів, перспективних і поточних планів економічного та соціального розвитку Товариства, цільових комплексних науково-технічних, економічних і соціальних програм та інші.

Бухгалтерський облік ПАТ «Укргазвидобування» ведеться відповідно до вимог Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999р №996 – XIV, міжнародних стандартів фінансової звітності та інших нормативних документів з питань організації бухгалтерського обліку. В 2019 році підприємством застосувався План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій, затверджений наказом Міністерства фінансів України №291 от 30.11.1999р. Фінансова звітність за 2019 рік складено відповідно до вимог МСФЗ щодо фінансової звітності. Показники фінансової звітності відповідають обліковим нормам. Облікова політика ПАТ «Укргазвидобування» визначена наказом про облікову політику (Додаток В).

Аналіз фінансово-господарської діяльності підприємства проведено на основі фінансової звітності підприємства за 2017 -2019 рр. (додатки Д, Е, Ж) та представлено у табл. 1.3.

Як свідчать дані табл. 1.3. загальна величина капіталу у 2019 році становила 145630950 тис. грн, що на 1205496 або на 0,8% менше, ніж на кінець 2017 року та на 4879225 тис. грн або на 3,5% більше показника 2018 року (рис. 1.3).

Таблиця 1.3

## Показники фінансово-господарської діяльності ПАТ

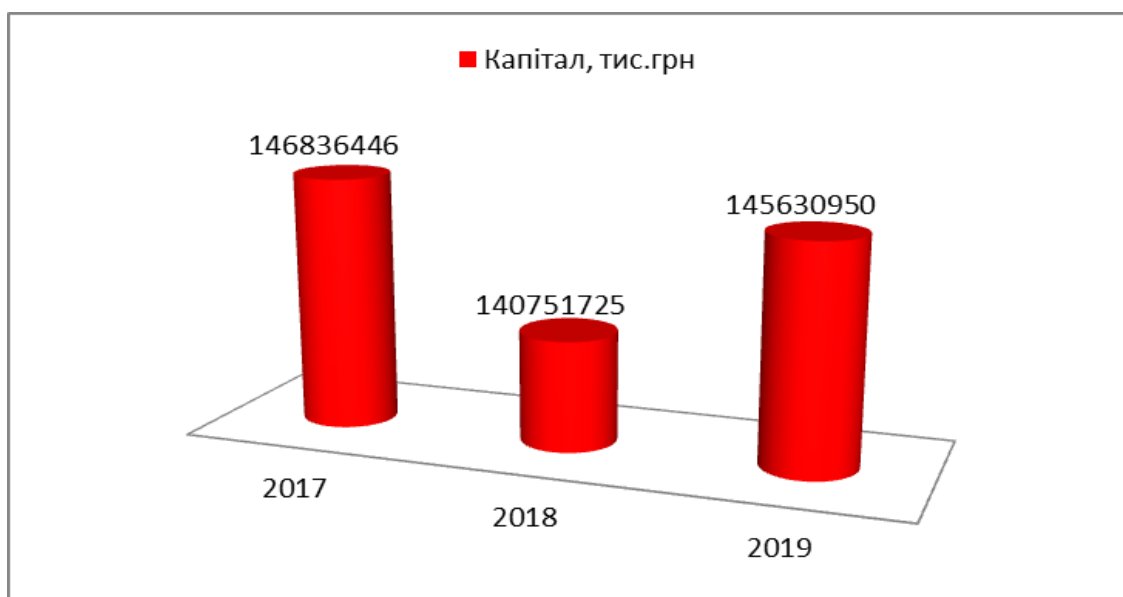
«Укргазвидобування» за 2017-2019 роки, тис. грн (станом на кінець року)

Показники	2017	2018	2019	Відхилення 2019 року від		2019 рік у % до:	
				2017	2018	2017	2018
<b>1. Капітал (станом на кінець періоду), тис.грн.</b>	146836446	140751725	145630950	-1205496	4879225	99,2	103,5
1.1. Власний капітал:	123373632	110808915	119401244	-3972388	8592329	96,8	107,8
- у тому числі власний оборотний капітал	30407463	5485064	5114131	-25293332	-370933	16,8	93,2
1.2. нерозподілений прибуток	44663236	32535354	37734714	-6928522	5199360	84,5	116,0
непокритий збиток							
1.3. Позиковий капітал, у т.ч.:	23462814	29942810	26229706	2766892	-3713104	111,8	87,6
поточні зобов'язання за розрахунками	6064294	7980915	3895590	-2168704	-4085325	64,2	48,8
<b>2. Ресурси, тис.грн.</b>							
2.1. Середньорічна вартість основних засобів основного виду діяльності	81738578	99646703	107648760	25910182	8002057	131,7	108,0
2.2. середньорічна вартість оборотних активів,	30745726	30876751	18414880	-12330846	-12461871	59,9	59,6
2.3 Середньооблікова чисельність робітників, чол.	20616	20319	19076	-1540	-1243	92,5	93,9
2.4. Фонд оплати праці, тис.грн.	2785210	3640582	2975636	190426	-664946	106,8	81,7
<b>3. Економічні показники:</b>							
3.1. Чистий дохід від реалізації, тис.грн.	75092221	78970011	78963830	3871609	-6181	105,2	100,0
3.2. Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	33029789	40601708	41979950	8950161	1378242	127,1	103,4

Продовж. табл. 1.3

Показники	2017	2018	2019	Відхилення 2019 року від		2019 рік у % до:	
				2017	2018	2017	2018
3.3. Витрати, тис. грн.							
3.3.1. від операційної діяльності	35519337	45094673	54526503	19007166	9431830	153,5	120,9
3.4. Витрати на 1 грн. Виручки від реалізації	0,47	0,57	0,69	0,22	0,12	145,99	120,93
3.5. Прибуток (збиток), тис.грн:							
3.5.1. Валовий прибуток (збиток)	42062432	38368303	36983880	-5078552	-1384423	87,9	96,4
3.5.2. від операційної діяльності	39723597	34202409	24902142	-14821455	-9300267	62,7	72,8
3.5.3. від звичайної діяльності до оподаткування	37051312	33077707	23529657	-13521655	-9548050	63,5	71,1
3.5.4. чистий прибуток (збиток)	30472509	27135195	19048972	-11423537	-8086223	62,5	70,2
3.6. Продуктивність праці, тис.грн	3642	3887	4139	497	253	113,6	106,5
3.7. Середньо-місячна заробітна плата, грн	11258	14931	12999	1741	-1932	115,5	87,1
3.8. Фондовіддача основних засобів, грн.	0,92	0,79	0,73	-0,19	-0,06	79,8	92,6
<b>4. Фінансові коефіцієнти:</b>							
4.1. Автономії	0,840	0,787	0,820	-0,020	0,033	-	-
4.2. Фінансової залежності	1,190	1,190	1,270	0,080	0,000	-	-
4.3. Абсолютної ліквідності	0,037	0,013	0,021	-0,053	-0,005	-	-
4.4. Термінової ліквідності	4,137	1,193	1,264	-2,873	0,071	-	-
4.5. Загальної ліквідності	4,319	1,331	1,537	-2,782	0,207	-	-

Власний капітал ПАТ «Укргазвидобування» у 2019 році становив 119401244 тис. грн, що на 3972388 тис. грн. або 3,2% менше, ніж на кінець 2017 року та на 8592329 тис. грн або на 7,8% більше показника 2018 року.



**Рис. 1.3. Динаміка капіталу ПАТ «Укргазвидобування» за 2017 -2019 рр.**

Позиковий капітал підприємства на кінець 2019 року становив 26229706 тис. грн., що на 2766892 тис. грн, або 11,8% більше ніж на кінець 2017 року та на 3713104 тис. грн, або на 12,4% менше показника 2018 року, що характеризую діяльність підприємства позитивно.

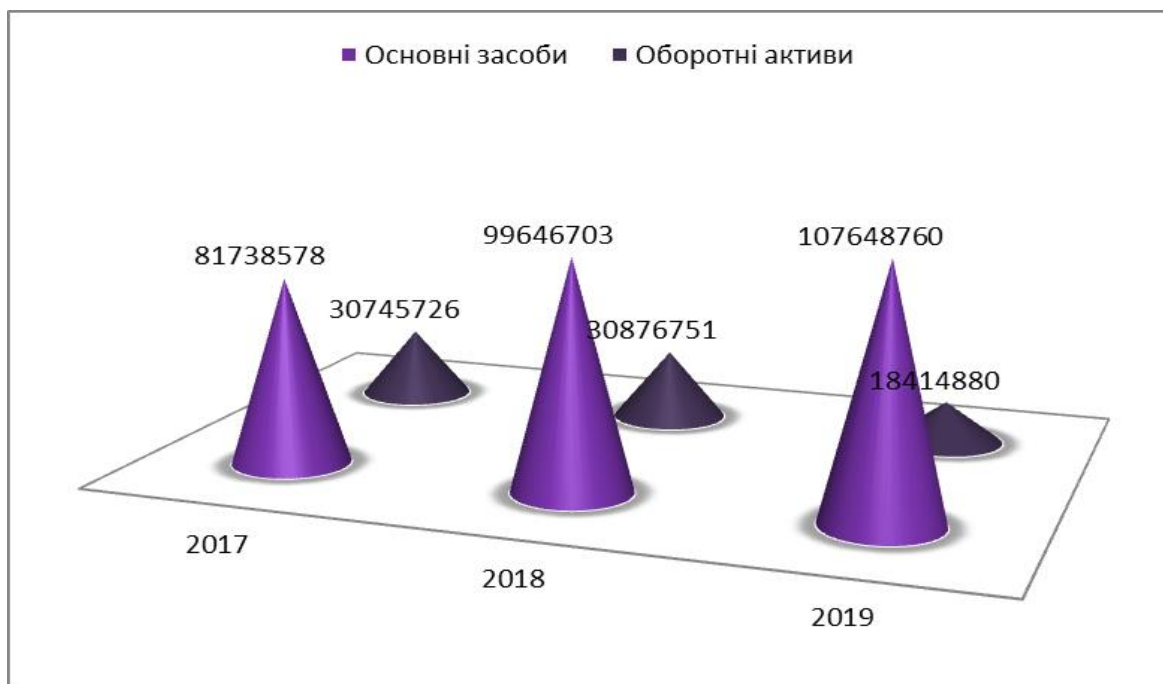
Середньорічна вартість основних засобів основного виду діяльності (за первісною вартістю) у 2019 році склала 107648760 тис. грн та має тенденцію до зростання. Так у порівнянні з 2017 роком їх вартість зросла на 25910182 тис. грн. або на 31,7%, а у порівнянні з 2018 роком на 8002057 тис. грн або на 8,0%.

Середньорічна вартість оборотних активів у 2019 році становила 18414880 тис. грн, що на 12330846 тис. грн, або на 40,1% менше, ніж у 2017 році, та на 12461871 тис. грн, або на 40,4% менше показника 2018 року (рис. 1.4).

Середньооблікова чисельність персоналу у 2019 році скоротилася на 1540 осіб у порівнянні з 2017 роком, а у порівнянні з 2018 роком - на 1243 особи і становила у 2019 році 19076 особи.

Фонд оплати праці у 2019 році становив 2975636 тис. грн і мав тенденцію до зростання у порівнянні з 2017 роком на 190426 тис. грн, або на 6,8%, а у

порівнянні з 2018 роком скоротився на 664946 тис. грн, або на 18,3%.



**Рис. 1.4. Структура активів ПАТ «Укргазвидобування»  
за 2017-2019 рр.**

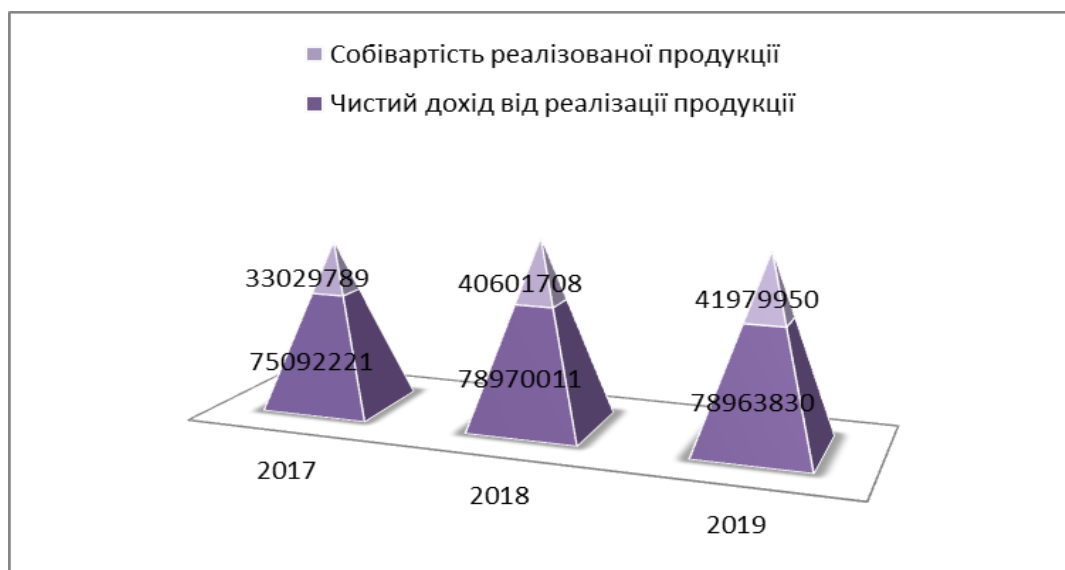
Середньомісячна заробітна плата має тенденцію до зростання і становить у 2019 році 12999 грн, що на 1741 грн, або на 15,5% більше, ніж у 2017 році та на 1932 грн, або на 12,9% менше ніж у 2018 році, що характеризує діяльність підприємства позитивно.

Варто відзначити зростання продуктивності праці: у 2019 році показник становив 4139 тис. грн, що на 497 тис. грн, або на 13,6% вище, ніж у 2017 році та на 253 тис. грн, або на 6,5% вище показника 2018 року.

Чистий дохід від реалізації товарів, робіт, послуг є основним обсяговим показником діяльності ПАТ «Укргазвидобування», отже його зростання варто оцінити позитивно. Чистий дохід від реалізації за 2019 рік становив 78963830 тис. грн, що більше показника 2017 року на 3871609 тис. грн, або на 5,2% та менше, ніж у 2018 році на 6181 тис. грн (рис. 1.5).

Динаміка собівартості реалізованої продукції має також тенденцію до зростання, так, цей показник у 2019 році становив 41979950 тис. грн, що на 8950161 тис. грн або на 27,1% вище, ніж у 2017 році та на 1378242 тис. грн, або

на 3,4% вижче ніж у 2018 році.



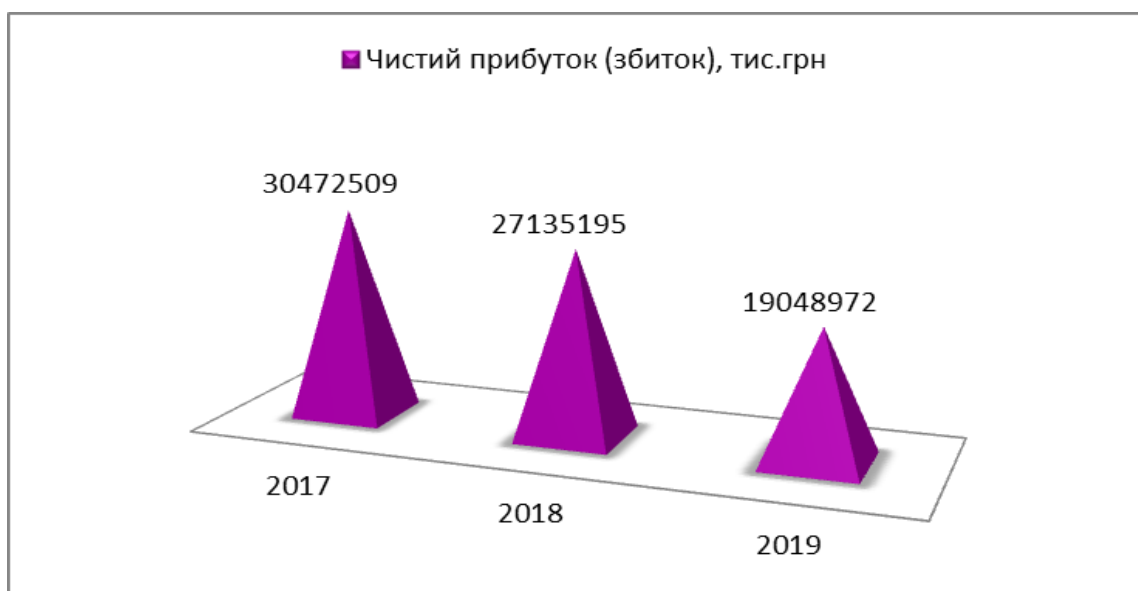
**Рис. 1.5. Динаміка чистого доходу від реалізації продукції та собівартості реалізованої продукції ПАТ «Укргазвидобування» за 2017-2019 рр.**

Аналіз валового прибутку ПАТ «Укргазвидобування» протягом 2017-2019 років свідчить, що валовий прибуток у 2019 році становив 36983880 тис. грн, що на 5078552 тис. грн, або на 12,1%, нижче ніж у 2017 році, та на 1384423 тис. грн, або на 0,6% нижче, ніж у 2018 році.

За результатами операційної діяльності підприємство у 2019 році одержало прибуток у сумі 24902142 тис. грн, що на 14821455 тис. грн, або на 37,3% нижче показника 2017 року та на 9300267 тис. грн, або на 27,2% нижче розміру прибутку 2018 року.

Чистий прибуток у 2019 році становив 19048972 тис. грн, що на 11423537 тис. грн, або на 37,5% показника 2017 року, та на 8086223 тис. грн, або на 29,8% нижче розміру прибутку 2019 року (рис. 1.6).

Як свідчить аналіз основних показників діяльності (табл. 1.3), ПАТ «Укргазвидобування» мало позитивний фінансовий результат протягом досліджуваних 2017-2019 років, який скорочується швидкими темпами.

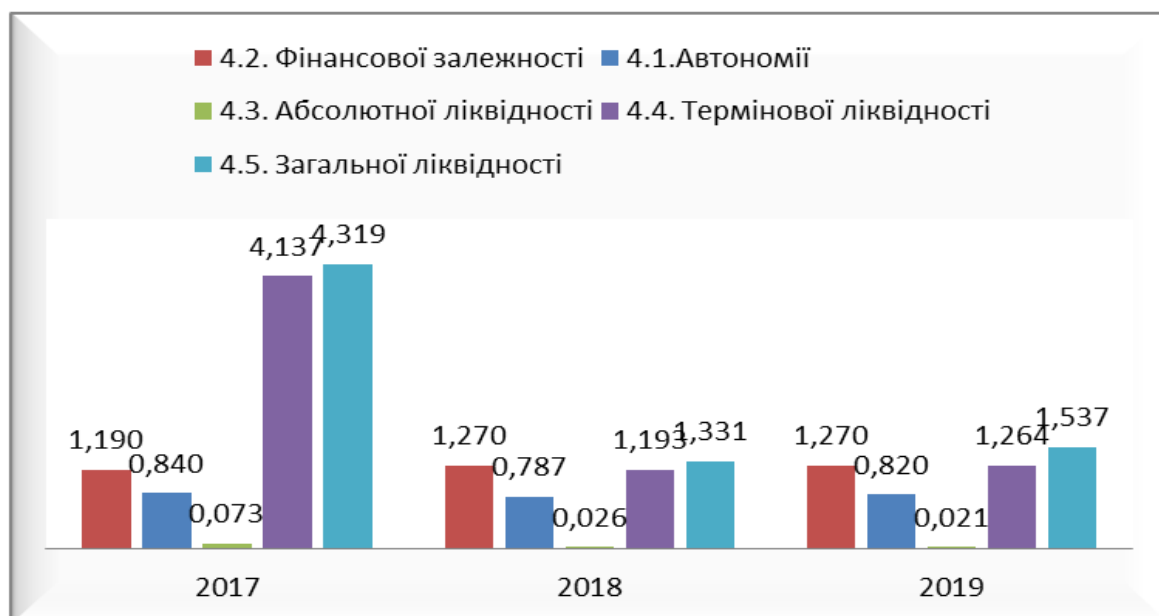


**Рис. 1.6. Динаміка чистого прибутку ПАТ «Укргазвидобування» у 2017-2019 рр.**

Оцінку фінансового стану підприємства дають фінансові коефіцієнти (рис. 1.7).

Коефіцієнт автономії (фінансової незалежності) - показує, яку частину у загальних вкладеннях у підприємство складає власний капітал. Оптимальне значення більше 50%. У ПАТ «Укргазвидобування» станом на кінець 2019 року коефіцієнт автономії склав 0,820, що свідчить про фінансову залежність підприємства від зовнішніх джерел фінансування його діяльності.

Коефіцієнт абсолютної ліквідності (платоспроможності) - показник, що характеризує ту частину короткотермінових фінансових зобов'язань підприємства, яка може бути сплачена за рахунок першокласних ліквідних активів (грошових коштів та їх еквівалентів), тобто спроможність підприємства негайно погасити свою коротко термінову кредиторську заборгованість. Теоретичне оптимальне значення цього показника становить приблизно 0,2-0,25. У ПАТ «Укргазвидобування» станом на кінець 2019 року коефіцієнт абсолютної ліквідності склав 0,021, що менше від нормативного значення. Отже, керівництву ПАТ «Укргазвидобування» необхідно звернути увагу на значення даного показника.



**Рис. 1.7. Динаміка фінансових коефіцієнтів ПАТ «Укргазвидобування» за 2017-2019 рр.**

Коефіцієнт загальної ліквідності показує, яку частину поточних зобов'язань підприємство спроможне погасити, якщо воно реалізує усі свої оборотні активи, в тому числі і матеріальні запаси. У ПАТ «Укргазвидобування» станом на кінець 2019 року коефіцієнт загальної ліквідності склав 1,537, що вище від нормативного значення 1, та показує, що на кожну гривню поточних зобов'язань приходить 1,54 грн. оборотних коштів.

Отже, показники діяльності підприємства ПАТ «Укргазвидобування» протягом 2019 року необхідно оцінити позитивно, адже результатом його діяльності є отриманий прибуток у аналізному періоді. Проведені розрахунки підтверджують тенденцію до покращення основних показників діяльності підприємства.



## Висновки за розділом 1

1. На основі дослідження еволюції підходів до розуміння витрат виявлено трансформацію глибинного змісту сутності витрат у процесі розвитку соціально-економічних відносин. Доведено, що сучасні підходи орієнтуються на ресурсне забезпеченні виробничих процесів і відповідне генерування витрат.

2. Існуючі класифікації витрат різні за своїм економічним змістом, напрямками використання, місцем виникнення та іншими ознаками. Враховуючи специфіку діяльності нафтогазовидобувної галузі, запропоновані наступні елементи групування витрат для підприємства ПАТ «Укргазвидобування»: витрати на визначення планової та фактичної собівартості продукції; витрати для цілей управління прибутком в ринкових умовах; витрати для ефективного контролю і регулювання. Ця класифікація витрат дозволяє охопити усі сфери діяльності нафтогазовидобувних підприємств та найбільш точно узагальнити витрати виробництва, підвищити ефективність управління ними, підсилити контроль за витратами, а також належним чином удосконалити організацію та методику обліку витрат ПАТ «Укргазвидобування».

3. Відповідно до Статуту основними напрямками діяльності ПАТ «Укргазвидобування» є виробництво видобування природного газу, газового конденсату, нафти та інших корисних копалин; транспортування внутрішньопромисловими трубопроводами (приєднаними мережами) природного газу, газового конденсату, нафти і інших корисних копалин; зберігання споживачам газового конденсату, нафти і інших корисних копалин (крім природного газу).

4. Проаналізувавши інформацію про діяльність ПАТ «Укргазвидобування» за додатками відмічено, що загальна величина капіталу у 2019 році становила 145630950 тис. грн, що на 1205496 або на 0,8% менше, ніж на кінець 2017 року та на 4879225 тис. грн або на 3,5% більше показника 2018 року.

5. За результатами операційної діяльності підприємство у 2019 році одержало прибуток у сумі 24902142 тис. грн, що на 14821455 тис. грн, або на 37,3% нижче показника 2017 року та на 9300267 тис. грн, або на 27,2% нижче розміру прибутку 2018 року.

6. Чистий прибуток у 2019 році становив 19048972 тис. грн, що на 11423537 тис. грн, або на 37,5% показника 2017 року, та на 8086223 тис. грн, або на 29,8% нижче розміру прибутку 2019 року.

Отже, показники діяльності підприємства ПАТ «Укргазвидобування» протягом аналізованого періоду необхідно оцінити позитивно, адже результатом його діяльності є отримання прибутку.

## РОЗДІЛ 2

### СУЧАСНИЙ СТАН ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ ТА НАПРЯМИ ЙОГО УДОСКОНАЛЕННЯ

#### 2.1. Організація обліку витрат виробництва та собівартості продукції

В умовах розбудови ринкових відносин в межах вітчизняної економіки собівартість продукції є найважливішим показником всіх економічних суб'єктів держави, оскільки він є основоположним в процесі: оцінки виконання плану по даному показнику і його динаміки; визначення цін на продукцію; встановлення рентабельності виробництва і окремих видів продукції; виявлення резервів зниження собівартості продукції; розрахунку економічної ефективності впровадження новацій; визначення національного доходу в масштабах країни [6, с. 14]. Управління собівартістю продукції підприємства є плановим процесом, що передбачає формування витрат на виробництво всієї продукції і собівартості окремих виробів, контроль за виконанням завдань по зниженню собівартості продукції, виявлення резервів її зниження, при цьому основними елементами системи управління собівартістю продукції є прогнозування та планування, нормування витрат, облік і калькулювання, аналіз і контроль, які функціонують в тісному взаємозв'язку між собою [78, с. 28].

Основними завданнями обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції на підприємствах нафтогазовидобування – є облік об'єму, асортименту і якості виробленої продукції (виконаних робіт, наданих послуг) та контроль за виконанням плану за даними показниками; облік фактичних витрат на виробництво продукції і контроль за використанням сировини, матеріальних, трудових та інших ресурсів, за дотриманням встановлених кошторисів витрат по обслуговуванню виробництва і управління ним; калькулювання собівартості продукції і контроль за виконанням плану по собівартості; виявлення результатів діяльності структурних підрозділів та

інших центрів витрат по зниженню собівартості продукції; виявлення резервів зниження собівартості продукції. Тому, дослідження і обґрунтування формування собівартості продукції ПАТ «Укргазвидобування» є актуальним завданням.

Термін «собівартість» виник у 1912 році в працях О. П. Рудановського, М. П. Тер-Давидова, Н. Ф. фон Дітмара замість чотирнадцяти різновидів синонімів, які використовувалися у той період часу з метою визначення сутності вищезазначеного економічного поняття [34, с. 124].

В обліку 30-40 років XX століття мали місце три підходи щодо калькулювання собівартості продукції. На першому етапі собівартість визначалась без безпосереднього зв'язку з даними бухгалтерського обліку. Починаючи з 1934 року, її почали визначати за даними бухгалтерського обліку, а протягом 1938-1940 років була впроваджена жорстка бухгалтерська калькуляція [23, с. 347].

Протягом 70-90-х років XX століття для визначення собівартості продукції, робіт, послуг використовувалися галузеві інструкції загальносоюзного спрямування. Планові служби радянських підприємств розраховували планові, нормативні та фактичні калькуляції. Фактичні дані підпорядкованих підприємств і організацій узагальнювались, розраховувалися середньогалузеві калькуляції окремих видів продукції, робіт, послуг [35, с. 198].

У багатьох соціалістичних країнах облік витрат вівся за центрами витрат і центрами відповідальності. У країнах з розвинутими ринковими відносинами калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) відноситься до сфери управлінського обліку і є комерційною таємницею компанії.

У ході вивчення літературних джерел визначено різні точки зору зарубіжних та вітчизняних наукових діячів відносно сутності категорії «собівартість» (Додаток І).

Досліджуючи погляди вітчизняних та зарубіжних вчених встановлено однастайність думок з приводу того, що собівартість продукції – це грошовий еквівалент, сплачений за продукцію, товари чи послуги, які повинні принести

поточні чи майбутні вигоди для підприємств.

Також необхідно зауважити, що в Міжнародних стандартах фінансової звітності (МСФЗ) наведене визначення даної категорії абсолютно не розкриває її сутність. У МСФЗ наведено термін «доцільна собівартість» (англ. – *deemed cost*), суть якого залишається неясною навіть після визначення: «сума, яку використовують як заміник собівартості чи амортизованої собівартості на певну дату. Подальша амортизація припускає, що суб'єкт господарювання первісно визнав актив або зобов'язання на певну дату та що його собівартість дорівнювала доцільній собівартості» [67].

Проаналізувавши підходи до визначення економічної сутності собівартості продукції, в дипломній роботі пропонується наступне тлумачення даного терміну. Собівартість продукції нафтогазовидобувних підприємств – це сума витрат виробництва та реалізації продукції звітного періоду в грошовій формі.

Дане визначення сформовано на підставі тверджень, що в процесі виробництва продукції витрачається праця, використовуються засоби та знаряддя праці (ресурси). І тому, величина грошових коштів, яка понесена на виробництво продукції, складе витрати виробництва. У свою чергу прямі витрати будуть включені до собівартості прямих підрахунком загальної величини, а непрямі витрати частково враховуються методом розподілу за видами продукції.

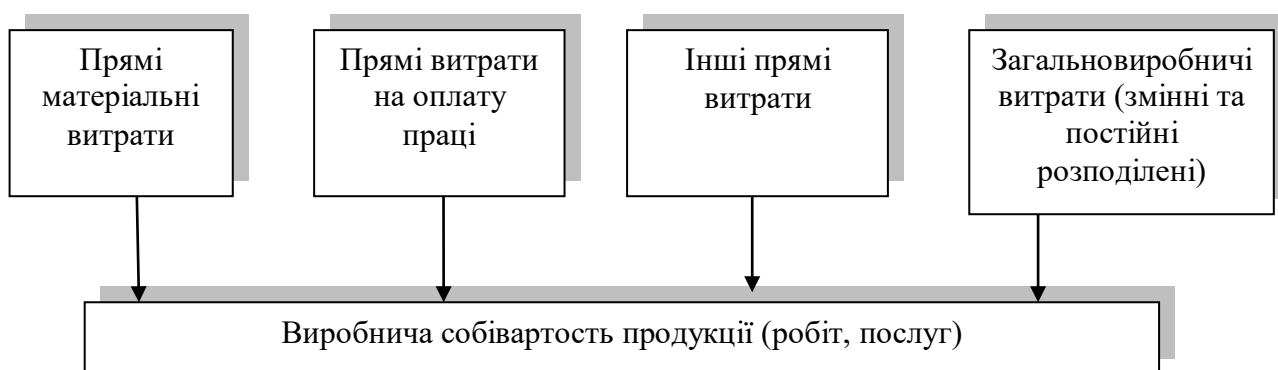
Використані в процесі видобутку природні ресурси, реагенти, матеріали, паливо, енергія, амортизація основних засобів, трудові ресурси у вартісному вираженні складають собівартість видобутку нафти, газу та газового конденсату; калькуляційними одиницями собівартості видобутку 1 т нафти, 1000 м<sup>3</sup> газу попутного і 1000 м<sup>3</sup> газу природного [97].

Слід зауважити, що на практиці планування, обліку та контролю продукції на ПАТ «Укргазвидобування» використовують різні види собівартості, класифікацію яких подано в Додатку К.

Вироблена продукція, а також інші запаси, які виготовлені власними

силами (напівфабрикати власного виробництва, незавершене виробництво та ін.), виконані роботи та послуги у фінансовому обліку оцінюють за виробничою собівартістю.

До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включають такі витрати (рис. 2.1).



**Рис. 2.1. Склад витрат, які включають до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг)**

Нафтова і газова промисловість являє собою складну виробничу систему, в якій здійснюється весь комплекс (цикл) робіт з освоєння нафтогазових ресурсів (від відтворення їхніх запасів до реалізації газу, нафти, нафтопродуктів):

- 1) власне видобуток нафти, газу і конденсату (подача вуглеводневої продукції на об'єкти підготовки);
- 2) комплексна підготовка нафти і газу;
- 3) подача підготовленої вуглеводневої продукції в комунікації споживачів;
- 4) капітальний ремонт свердловин;
- 5) дослідження свердловин і пластів;
- 6) монтаж та демонтаж технологічного обладнання.

Процес власне видобутку нафти, газу і газоконденсату – це основний виробничий процес ПАТ «Укргазвидобування». Він пов'язаний з виконанням робіт з раціональної розробки всього пласта і родовища в цілому у

відповідності з проектом, а також обслуговування основного виробництва різними видами послуг та постачання енергією, транспортом, ремонтом, матеріалами, інструментом.

Основу діяльності ПАТ «Укргазвидобування» складає виробничий процес – сукупність взаємопов’язаних процесів праці і природних процесів, направлених на перетворення предмета праці в продукт праці, тобто на видобуток продукції або виробництво її із добутої сировини і матеріалів.

Виробничі процеси, які використовуються на різних ланках ПАТ «Укргазвидобування» складні і багатогранні, вони відрізняються за функціями і цільовим призначенням, ступенем механізації і автоматизації, методами організації тощо.

Основними завданнями обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції на ПАТ «Укргазвидобування» – є облік об’єму, асортименту і якості виробленої продукції (виконаних робіт, наданих послуг) та контроль за виконанням плану за даними показниками; облік фактичних витрат на виробництво продукції і контроль за використанням сировини, матеріальних, трудових та інших ресурсів, за дотриманням встановлених кошторисів витрат по обслуговуванню виробництва і управління ним; калькулювання собівартості продукції і контроль за виконанням плану по собівартості; виявлення результатів діяльності структурних підрозділів та інших центрів витрат по зниженню собівартості продукції; виявлення резервів зниження собівартості продукції. Тому, дослідження і обґрунтування формування собівартості продукції ПАТ «Укргазвидобування» є актуальним завданням.

При визначенні собівартості видобутку нафти, газу та газового конденсату (планової і фактичної) у бухгалтерії ПАТ «Укргазвидобування» необхідно скласти наступні документи:

1. Кошторис витрат на виробництво.
2. План зниження собівартості за рахунок техніко-економічних факторів.
3. Калькуляцію собівартості видів продукції.

З метою визначення загальних витрат, враховуючи специфіку діяльності підприємств нафтогазовидобування, кошторис витрат на виробництво по ПАТ «Укргазвидобування» доречно розраховувати за економічними елементами (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

**Кошторис витрат на виробництво ПАТ «Укргазвидобування» за  
2019 рік, тис. грн. [розроблено автором]**

Елементи	План	Факт	Економія (-), перевитрати (+)	
			абсолютна	відносна
1.Матеріальні витрати	2678924	2685373	-6 449,00	95,35
2.Витрати на оплату праці	3637718	3640582	-2 864,00	98,04
3.Витрати на соціальні нарахування	672880	674413	-1 533,00	97,17
4.Амортизація	9880576	9889596	9 020,00	102,14
5.Інші витрати, в т.ч.:	28145478,8	28 204709	-59 230,20	89,12
6. Всього витрат на виробництво	45033616,8	45094673	-61 056,20	95,32
7.Собівартість готової продукції	40539464	40601708	-62 244,00	95,04
в тому числі: - газ природний	23494150	23543328	- 49178	94,72
- конденсат газовий	3214205	3224913	- 10708	92,64
- нафта	9084814	9099641	14827	120,93
- ШФЛВ	1021465	1033508	- 12043	66,12
- скраплений газ	1096962	1100617	- 3655	94,48
-ДЕПБК	397974	399490	- 1516	66,13
- пропилен т вуглеводневий	2200182	2200211	29	102,45

Проведене дослідження підтверджує, що економічні елементи характеризують напрямки витрачання грошових засобів. До елементів витрат відносять матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизацію та інші витрати. В свою чергу, матеріальні витрати включають сировину і основні матеріали, допоміжні матеріали, паливо, енергію, транспортні послуги сторонніх організацій з перевезень в середині



підприємства, вартість покупної води. Вартість матеріальних ресурсів формується виходячи із цін на їх придбання (без ПДВ), націнок, комісійних винагород, що сплачуються постачальникам. Проте, слід відмітити, що вартість повернених матеріалів не включається до собівартості. Нормативна собівартість виражає витрати на виробництво, розрахунок яких здійснюється на підставі норм використання ресурсів.

Кошторисна собівартість розкриває інформацію про витрати на одиницю продукції або замовлення, які здійснюють разово. За результатами дослідження встановлено, що кошторисна собівартість на ПАТ «Укргазвидобування» розраховується за такими статтями калькуляції:

1. Вартість основних та допоміжних матеріалів.
2. Витрати на електроенергію та паливо.
3. Заробітна плата робітників основного виробництва.
4. Відрахування на соціальне страхування.
6. Амортизаційні відрахування.
7. Інші виробничі витрати.

У залежності від послідовності формування витрат і місця виникнення виділяють наступні види собівартості: технологічну, цехову, виробничу та повну.

За результатами проведеного дослідження встановлено, що виробнича собівартість видобутку нафти, газу чи газового конденсату ПАТ «Укргазвидобування» включає:

- 1) витрати, безпосередньо пов'язані з видобутком і промисловою підготовкою нафти і газу, що обумовлені технологією і організацією виробництва;
- 2) платежі за видобуток корисних копалин, витрати на рекультивацію земель, плата за деревину, плата за воду, платежі за забруднення навколишнього середовища;
- 3) витрати на підготовку і освоєння виробництва: витрати на підготовчі роботи, пов'язані з організацією нових газовидобувних управлінь на

нововведених в розробку територіях; очистку території в зоні відкритих гірничих робіт;

4) витрати некапітального характеру, пов'язані з удосконаленням технології та організації виробництва;

5) витрати на обслуговування виробничого процесу:

- щодо забезпечення виробництва матеріалами, паливом, енергією, інструментом тощо;

- з підтримання основних виробничих фондів у робочому стані (проте, модернізація обладнання, а також реконструкція об'єктів основних фондів здійснюється за рахунок капітальних вкладень і витрати на їх проведення в собівартість видобутку не включаються);

6) витрати із забезпечення нормальних умов праці і техніки безпеки;

7) поточні витрати, пов'язані з утриманням та експлуатацією фондів природоохоронного призначення: очисні споруди тощо;

8) витрати, пов'язані з управлінням виробництвом:

- утримання працівників апарату управління, матеріально-технічне та транспортне обслуговування об'єднань та їх структурних підрозділів;

- витрати на відрядження, пов'язані з виробничою діяльністю;

9) витрати, пов'язані з підготовкою та перепідготовкою кадрів:

- виплата працівникам підприємства середньої заробітної плати за основним місцем роботи під час їх навчання з відривом від роботи;

- оплата праці кваліфікованих робітників, не звільнених від основної роботи з навчання учнів;

- оплата відпусток із збереженням заробітної плати особам, що навчаються в заочних навчальних закладах;

10) витрати, пов'язані із здійсненням робіт вахтовим методом;

11) платежі за кредитами банків і відсотків по кредитах постачальників за придбання товарно-матеріальних цінностей;

12) оплата послуг банків по здійсненню торгово-комісійних операцій;

13) відрахування в спеціальні централізовані фонди, встановлені

законодавством;

14) витрати на відтворення основних фондів, що включаються в собівартість у формі амортизаційних відрахувань на повне відновлення їх вартості;

15) знос нематеріальних активів;

16) податки, збори, платежі та інші обов'язкові відрахування, встановлені чинним законодавством.

Повну собівартість видобутку нафти, газу чи газового конденсату характеризує уся сума витрат, а не тільки на виробництво (сума виробничої собівартості), але й на збут готової продукції підприємства (невиробничих витрат): витрати на утримання підрозділів підприємства, ремонт та експлуатацію основних засобів, інших необоротних матеріальних та нематеріальних активів, транспортування, рекламні заходи, податки та збори встановлені законодавством України, пов'язані зі збутом продукції (податок на додану вартість).

Таким чином, на ПАТ «Укргазвидобування» показники собівартості можуть бути використані для:

- планування обсягів виробництва продукції в цілому по підприємству та на рівні структурних підрозділів, а також собівартості окремих видів продукції, оскільки планування собівартості продукції є частиною загального плану діяльності;

- контролю за дотриманням планової величини загальних витрат і собівартості одиниці продукції;

- контролю за ефективністю витрачання різних ресурсів;

- прийняття короткострокових управлінських рішень, пов'язаних із визначенням обсягу реалізації, асортименту продукції, а також формування цінової політики підприємства;

- оцінки рівня господарювання підприємства та його структурних підрозділів;

- визначення економічної ефективності інвестиційної та інноваційної

діяльності, впровадження заходів щодо забезпечення більш ефективного технологічного процесу господарювання;

- розробки і встановлення цін на продукцію (роботи, товари і послуги);
- визначення економічної доцільності та вигідності здійснення підприємницької діяльності за різними об'єктами господарювання.

## **2.2. Методи обліку витрат виробництва в управлінні підприємством та шляхи їх удосконалення**

Сучасні літературні джерела з бухгалтерського та управлінського обліку, як в теорії, так і на практиці, ототожнюють поняття методу обліку та способи обчислення собівартості продукції. У вітчизняній практиці методом обліку витрат і калькулювання є сукупність прийомів і способів збору, нагромадження і систематизації інформації з метою обчислення собівартості продукції і контролю витрат. Користуючись різними способами, можна одержати різну величину собівартості певного виду продукції, при цьому загальна сума витрат залишиться незмінною, тому варто чітко розрізняти методи обліку витрат на виробництво і методи калькулювання собівартості продукції [6, с. 19].

Метод обліку витрат на виробництво продукції – це сукупність способів та прийомів, у процесі яких здійснюється групування й розподіл виробничих витрат за об'єктами калькулювання (носіями витрат) для обчислення собівартості окремих видів та одиниць продукції.

На думку деяких авторів [13, с. 123; 22, с. 86] метод обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції – це сукупність прийомів документування і відображення виробничих витрат, які забезпечують визначення фактичної собівартості продукції: сукупність способів аналітичного обліку витрат на виробництво за об'єктами обліку витрат і прийомів розрахунку калькуляційних одиниць.

Традиційно, метод калькулювання представляє собою групування витрат за об'єктами обліку витрат як засіб обчислення собівартості одиниці продукції.

Аналіз вітчизняної та іноземної літератури дозволив узагальнити класифікацію основних методів калькулювання (Додаток Л).

Проведені дослідження щодо порядку обліку та калькулювання собівартості продукції дозволили встановити, що на ПАТ «Укргазвидобування» використовується простий (однопередільний) метод калькулювання собівартості продукції, при якому облік ведеться в цілому по підприємству, а собівартість готової продукції визначається сумою всіх витрат звітного періоду.

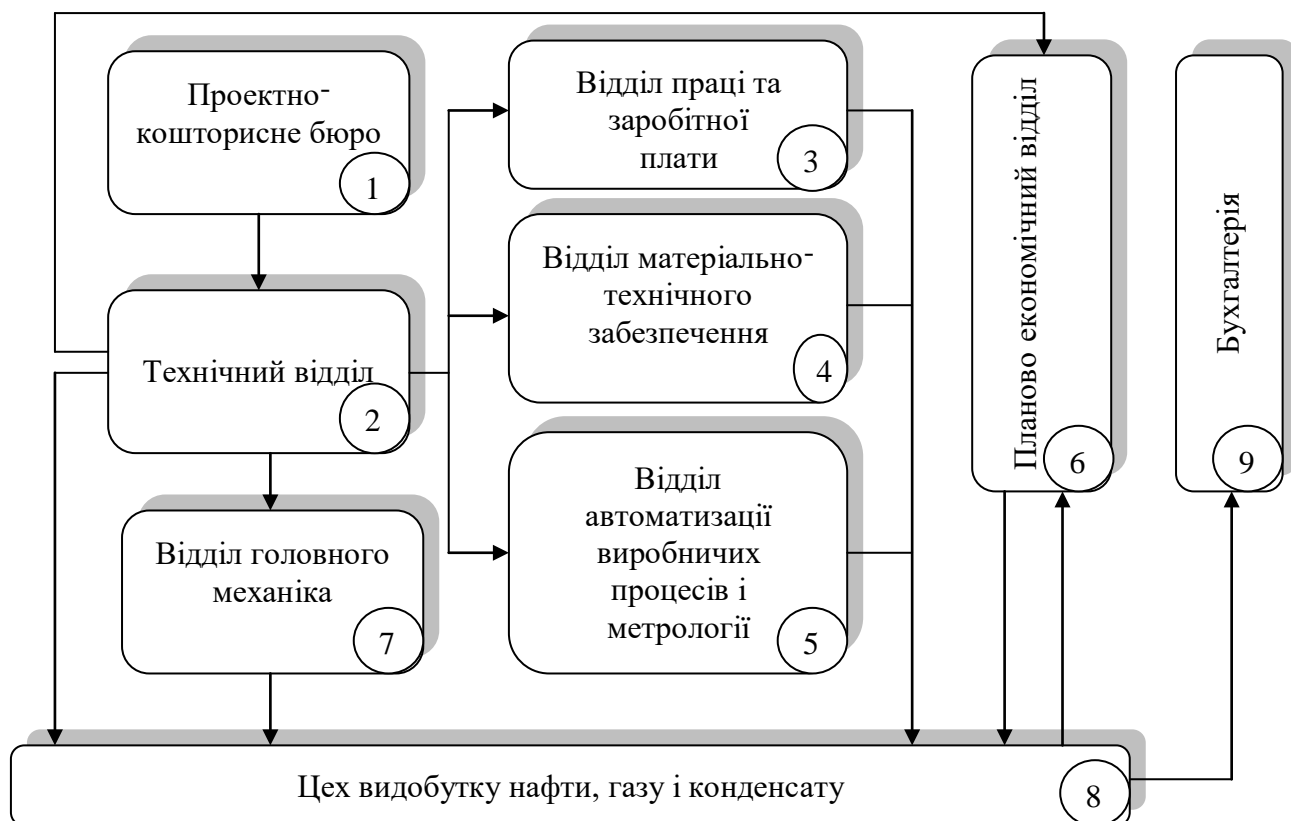
Особливої уваги заслуговує нормативний метод обліку витрат, який об'єднує у собі процедури з планування, нормування, відпуску матеріалів у виробництво, складання внутрішньої звітності, калькулювання собівартості продукції, здійснення економічного аналізу і контролю на основі норм витрат [31, с. 248].

Дієвість нормативного методу проявляється в тому, що він виступає активним засобом ресурсозбереження і надає можливість виявити як зовнішні, так і внутрішні резерви зниження витрат виробництва. Це метод щоденного поточного внутрішнього контролю і виявлення нових резервів економії, що виконує роль методу зниження собівартості продукції та підвищення рентабельності виробництва.

Система нормативного обліку є універсальною, так як не суперечить сформованим методам обліку витрат і калькулювання продукції, а визначає необхідність групування витрат за об'єктами обліку (переділами, процесами, замовленнями тощо) [31, с. 250].

Для розробки нормативних калькуляцій на підприємстві необхідно створити нормативне бюро (група) при планово-економічному відділі, до якого надходять норми і нормативи із відповідних підрозділів. На основі отриманої інформації складаються нормативні калькуляції, звіти про зміни норм, розрахунків і аналіз відхилення від норм.

Враховуючи специфіку діяльності підприємств нафтогазовидобувного комплексу та використовуючи дані організаційної структури управління ПАТ «Укргазвидобування», нами запропоновано наступний перелік робіт і розподіл обов'язків між відділами ПАТ «Укргазвидобування» з метою розроблення та ведення обліку витрат на виробництво за нормативним методом (рис. 2.2, табл. 2.2).



**Рис. 2.2. Схема взаємозв'язків між відділами ПАТ «Укргазвидобування» при нормативному методі обліку [розроблено автором на основі 115, с. 84]**

При використанні нормативного методу обліку витрат на виробництво підприємства користуються плановою, нормативною та звітною калькуляціями, які за складом повинні бути ідентичними і відповідати типовій номенклатурі, що передбачена в галузевих інструкціях по плануванню і обліку собівартості.

Таблиця 2.2

**Розподіл обов’язків між відділами ПАТ «Укргазвидобування» за  
нормативним методом обліку [розроблено автором на основі 115, с. 84]**

<b>Назва відділу</b>	<b>Обов’язки відділу</b>
Проектнокошторисне бюро	Розробка деталювальних і збірних креслень: карти взаємозаміни деталей, специфікація деталей. Складення відповідного кошторису
Технічний відділ	Розробка маршрутів проходження деталей; видів обладнання; норм витрат сировини, матеріалів і комплектуючих виробів; встановлення розряду роботи, складання технологічних карт. При даному відділі необхідно створити групу по розрахунках матеріальних нормативів, яка розроблятиме норми витрат на видобуток нафти чи газу, визначатиме потребу в різних видах матеріалів, встановлюватиме норми витрат на видобуток нафтогазопродуктів, коди причин, винуватців, ініціаторів зміни норм і відхилень від них.
Відділ праці та заробітної плати	Розробка операційно-нормувальних карт за часом і розрядом роботи, розцінок, нормативів чисельності, штатів. При відділі необхідно створити групу по розрахунках трудових нормативів, що розроблятиме нормативи зарплати за виробами в цілому та коди причин змін і відхилень від норм
Відділ матеріальнотехнічного забезпечення і маркетингу	Забезпечення безперебійного ритмічного постачання необхідних товарноматеріальних цінностей. Виписка лімітно-забірних карткок. Забезпечення нормальної роботи складів та їх оснащення вимірювально-ваговими приладами. Розробка номенклатури-цінників на матеріали
Відділ автоматизації виробничих процесів і метрології	Здійснення вхідного контролю за якістю сировини, матеріалів, розробка кодів причин браку, винуватців.
Плановоекономічний відділ	Розробка планових калькуляцій за виробами, номенклатур-цінників на матеріали (спільно з бухгалтерією та відділом матеріально-технічного забезпечення і маркетингу), розрахунок відсотків непрямих витрат. При ньому необхідно створити групу за розрахунками зведених нормативів, що розроблятиме калькуляції за всіма установленними статтями калькуляції; аналізуватиме суми та причини допущених відхилень від норм і зміну норм; спільно з іншими відділами і службами на підприємстві складатиме нормативні калькуляції на наступний звітний місяць
Відділ головного механіка	Розробка норм витрат палива і енергії всіх видів; нормативів витрат інструментів; кодів причин змін і відхилень від норм
Цех з видобутку нафти, газу і конденсату	Забезпечується технічною документацією, усіма видами сировини, товарноматеріальними цінностями, інструментами, обладнанням по нормам, штатам, заробітною платою по нормі, нормами затрат за непрямыми витратами. Передає документацію по виробничим витратам і нарахованій заробітній платі в бухгалтерію підприємства, складає матеріальний звіт
Бухгалтерія	На основі первинних документів здійснює облік витрат на виробництво за нормами, відхиленням від норм та змінами норм. Розраховує індекси відхилень і зміни норм, складає звітні калькуляції по виробам. Приймає участь у складанні номенклатури-цінника на матеріали, в розробці нормативних калькуляцій, а також аналізує собівартість

Таким чином, особливістю використання нормативного методу на ПАТ «Укргазвидобування» є можливість поточного і попереднього контролю за витратами:

- по одним документам відбувається відпуск матеріалів, сировини, палива, нараховується заробітна плата за встановленими нормами витрат (лімітно-забірні картки, маршрутні листи, наряди, в яких проставляються ліміти, норми витрат матеріалів, нормування часу і розцінки на оплату праці);

- по іншим – відпуск цінностей зі складу, нарахування заробітної плати у випадках перевищення діючих норм (вимоги, наряди з відміткою «відхилення від норми»).

Таким чином, використовуючи наявні в документах на відхилення норм кодів причин, ініціаторів та винуватців відхилень, працівники бухгалтерії за затвердженими термінами протягом місяця складають рапорти про відхилення від норм для керівництва підприємства з метою прийняття мір по усуненню причин перевитрат.

Маючи нормативні калькуляції, документи або звіт документів на відхилення від норм в поточному місяці та їх зміни, володіючи інформацією про кількість випущеної продукції, бухгалтерія ПАТ «Укргазвидобування» має змогу здійснювати розрахунок фактичних витрат (затрат) звітного місяця.

Дослідивши методику обліку та калькулювання собівартості продукції ПАТ «Укргазвидобування» встановлено, що використання зазначених методів призводить до:

- неможливості точного розподілу накладних витрат, понесених в процесі виробництва та визначення собівартості продукції. ПАТ «Укргазвидобування» характеризується значною кількістю допоміжних підрозділів, витрати яких є непрямыми, так як діяльність даних виробництв не пов'язана безпосередньо, з випуском продукції;

- неможливості простеження шляху конкретного елемента непрямих витрат у процесі виробництва окремого продукту;



- зменшення точності визначення собівартості продукції внаслідок постійного зростання питомої ваги непрямих витрат у загальній структурі витрат підприємства.

У зв'язку з цим, необхідним є використання в обліку альтернативних методів калькулювання собівартості продукції.

Останнім часом в літературі з управлінського обліку пропонується низка альтернативних методів калькулювання собівартості продукції (Додаток М).

Нетрадиційною системою одержання інформації про витрати є система «директ-костинг». Варто зазначити, що даний метод калькулювання собівартості базується на поділі витрат на змінні і постійні, оскільки до собівартості продукції включають змінні витрати виробництва, а постійні виробничі витрати визнають витратами звітного періоду. Дане формулювання пояснюється тим, що постійні витрати, такі як орендні, тарифні і страхові платежі, пов'язані не з обсягом випуску продукції, а з часовим періодом. Звідси запаси незавершеного виробництва, готової продукції, реалізованої продукції оцінюють за змінними витратами [47, с. 174].

Слід підкреслити, що у Стандарті організації України «Видобуток газу, газового конденсату, нафти. Облік та калькулювання собівартості» [97] визначається, що застосування методу управлінського обліку витрат неповної собівартості дозволяє вирішувати такі задачі:

- визначення мінімальної ціни продукції (дорівнює змінним витратам);
- проведення порівняльного аналізу прибутковості різних видів продукції;
- визначення оптимального асортименту випуску і реалізації продукції;
- вибору між власним виробництвом продукції і її закупівлею на стороні;
- вибору оптимальної з економічної точки зору технології виробництва;
- визначення точки беззбитковості і запасу безпеки підприємства.

Система «директ-костинг» дозволяє отримати новий показник результату діяльності, який розраховується як різниця між відпускнуою вартістю реалізованої продукції та змінними витратами – маржа із змінної собівартості;

якщо з даного показника вираховувати постійні витрати – отримаємо кінцевий фінансовий результат (прибуток або збиток); досягнення фінансовим результатом значення нуль свідчить про те, що досягнуто точки критичного обсягу виробництва – маржа із змінних витрат тільки відшкодовує суму постійних витрат [51].

Актуальним завданням даного дослідження є встановлення доцільності застосування методу «директ-костинг» на ПАТ «Укргазвидобування» для прийняття управлінських рішень. Ефективність даного методу може бути доведена за допомогою наступних розрахунків (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

**Порівняльний аналіз поведінки собівартості продукції при збільшенні обсягу видобування на 1 т газового конденсату за традиційною системою обліку повних витрат та системою директ-костинг ПАТ «Укргазвидобування», грн.**

Статті витрат	Планова собівартість	Традиційна система обліку		Система директ-костинг	
		факт	відхилення	факт	відхилення
Сировина та матеріали	16,82	16,82	-	16,82	-
Паливо та енергія на технологічні цілі	25,51	25,51	-	25,51	-
Основна заробітна плата виробничих робітників	15,74	15,49	-0,25	15,49	-0,25
Додаткова заробітна плата	6,52	6,52	-	6,52	-
Відрахування на соціальні заходи	9,34	9,34	-	9,34	-
Амортизація машин і устаткування	60,27	60,27	-	60,27	-
Інші витрати	183,64	183,14	-0,5	183,24	-0,4
Виробнича собівартість видобутку	317,84	317,09	0,75	317,19	0,65

Дослідження показали, що застосування традиційної методики обліку витрат ПАТ «Укргазвидобування» свідчать про економію по виробничій собівартості продукції порівняно з планом на 0,75 грн., тоді як система директ-костинг свідчить про зниження виробничої собівартості продукції порівняно з планом лише на 0,65 грн.

Дана ситуація виникла в результаті штучного підвищення планової суми непрямих витрат, як результат збільшення обсягу видобування на 1 т газового конденсату продукції, оскільки планові витрати не мають впливу на зміну обсягу виробництва.

Так як система директ-костинг виступає альтернативою традиційним системам обліку витрат та калькулювання собівартості продукції, то використовуючи дані табл. 2.4, у табл. 2.5 та 2.6 здійснено порівняння їх аналітичних можливостей.

Таблиця 2.4

**Інформація про видобування газу природного по ПАТ  
«Укргазвидобування» за I квартал 2020 року**

Показник	Січень	Лютий	Березень
Видобуто одиниць (млрд. м <sup>3</sup> )	0,46	0,415	0,445
Реалізовано (млрд. м <sup>3</sup> )	0,46	0,415	0,445
Ціна за одиницю, грн.	389	389	389
Змінні витрати виробництва, грн./тис.м <sup>3</sup>			
прямі витрати матеріалів	14,21	14,21	14,21
пряма заробітна плата	11,23	11,23	11,23
Змінні витрати на управління та збут, грн./тис.м <sup>3</sup>	0,46	0,46	0,46
Постійні витрати, тис. грн.			
виробничі	28567	28567	28567
на управління та збут	1866,3	1866,3	1866,3

Проведені розрахунки дозволяють зробити висновки про те, що за досліджуваний період (січень-березень 2020 року) прибуток, як за традиційною методикою, так і за системою директ-костинг, однаковий і становить 136592,7 тис. грн., 120253,2 тис. грн., 13116,2 тис.грн. відповідно, проте простежується простота розрахунків саме за системою калькулювання повних витрат.

Варто зазначити, що очевидною причиною даних розбіжностей є зміна обсягів виробництва та реалізації в зазначених періодах, що призвело до необхідності коригування собівартості реалізованої продукції на величину зміни залишків. Такий спосіб коригування дає можливість узгодити виручку і витрати, здійснені для її одержання в середині одного періоду.

Таблиця 2.5

**Звіт про прибуток за системою калькулювання змінних витрат  
видобування газу природного по ПАТ «Укргазвидобування» за I квартал  
2020 року, тис. грн.**

Показник	Січень	Лютий	Березень
1. Дохід від реалізації	178940	161435	173105
2. Змінні виробничі витрати	11702,4	10557,6	11320,8
3. Собівартість реалізованої продукції	460*(14,21+11,23) =11702,4	415*(14,21+11,23) =10557,6	445*(14,21+11,23) =11320,8
4. Виробничий маржинальний дохід (1-2)	167237,6	150877,4	161784,2
5. Змінні операційні витрати підрозділу (на управління та збут)	211,6	190,9	204,7
6. Загальний маржинальний дохід по підрозділу (4-5)	167026	150686,5	161579,5
7. Постійні витрати	30433,3	30433,3	30433,3
8 Операційний прибуток (6-7)	136592,7	120253,2	131146,2

Таблиця 2.6

**Звіт про прибуток за системою калькулювання повних витрат  
видобування газу природного по ПАТ «Укргазвидобування»  
за I квартал 2020 року, тис. грн.**

Показник	Січень	Лютий	Березень
1. Дохід від реалізації	178940	161435	173105
2. Собівартість виготовленої продукції	40269,4	39124,6	39887,8
3. Собівартість реалізованої продукції	40269,4	39124,6	39887,8
4. Валовий дохід (1-2)	138670,6	122310,4	133217,2
5. Витрати на управління та збут (змінні і постійні)	2077,9	2057,2	2071
6. Операційний прибуток (4-5)	136592,7	120253,2	131146,2

Таким чином, одержання різних результатів дослідження пояснюється різною методикою оцінки залишків запасів. Із табл. 2.5 та 2.6, видно, що методика визначення прибутку відрізняється підходами до виробничих

накладних витрат.

Отже, при повному калькулюванні збільшення запасів звітного періоду призведе до того, що частина витрат звітного періоду, капіталізована в оцінці запасів до їх списання з балансу в момент реалізації, буде віднесена до витрат майбутніх періодів. У протилежному випадку (скорочення запасів протягом звітного періоду при використанні системи повного калькулювання) буде списана більша сума витрат минулих періодів ніж при калькулюванні за системою директ-костинг.

Проведені дослідження дозволяють стверджувати, що основна перевага системи директ-костинг полягає в тому, що на основі отриманої інформації, можна приймати різні оперативні рішення з управління підприємством.

Необхідно зауважити, що у першу чергу це стосується можливостей проводити ефективну політику цін. Із обліком за системою директ-костинг також пов'язана можливість проведення політики розрахунку і вибору різних комбінацій ціни на товар і обсягів його реалізації: за наявності облікових даних про обмежену собівартість і суми покриття (маржинального доходу) за виробами, підприємство має змогу оптимізувати асортимент продукції, що випускається, налагодити самостійне виробництво комплектуючих чи їх закупівлі, визначити оптимальний розміру партії або серії продукції, здійснювати вибір і заміну обладнання [22, с. 245].

Тобто, якщо обмежити собівартість продукції тільки змінними витратами, підприємство матиме змогу спростити нормування, планування, облік і контроль шляхом різкого зменшення числа статей витрат, собівартість стає більш «доступною для огляду», а окремі витрати – краще контролюються. Це пов'язано з тим, що зростання кількості контрольованих об'єктів спричиняє розсіювання уваги між ними і послаблює контроль [43, с. 95].

Збільшення питомої ваги постійних витрат підвищує вимоги до обґрунтованості планування і нормування їх величини. За допомогою системи директ-костинг, яка в процесі контролю за собівартістю використовує нормативні витрати або гнучкі кошториси, існує можливість більш оперативно

контролювати постійні затрати [115, с. 84]. Окрім того, при системі обліку повної собівартості частина нерозподіленої суми непрямих витрат переходить з одного періоду в інший, тому контроль за ними слабшає. Система директ-костинг допомагає зменшити трудомісткість розподілу непрямих витрат.

Враховуючи специфіку діяльності ПАТ «Укргазвидобування», встановлено, що організація виробничого обліку за системою директ-костинг на досліджуваному підприємстві, пов'язана з проблемами, що впливають з особливостей, властивих їй:

- виникають труднощі під час поділу витрат на постійні і змінні, оскільки чисто постійних чи чисто змінних витрат не так вже багато. В основному витрати напівзмінні, а виникають труднощі з їх класифікацією. Крім того, в різних умовах ті самі затрати можуть поводитися по-різному;

- постійні витрати також беруть участь у виробництві продукції і, отже, повинні бути включені до її собівартості. Оскільки система директ-костинг не забезпечує інформацією щодо повної собівартості та вартості кінцевого продукту, у діяльності потрібен додатковий розподіл умовно-постійних витрат, з метою визначення повної собівартості готової продукції;

- ведення обліку витрат за скороченою номенклатурою статей не відповідає вимогам обліку, які полягають у складанні точних калькуляцій.

### **2.3. Удосконалення обліку витрат виробництва за центрами відповідальності**

Процес реструктуризації нафтогазовидобувних підприємств призвів до зміни розмірів підприємств та їх структури, збільшення об'ємів оперативної інформації, необхідності приймати велику кількість адміністративних рішень, створивши при цьому перешкоди на шляху їх подальшого розвитку. З метою

вирішення зазначених проблем необхідним є перехід на децентралізовану систему управління, що дозволить менеджеру самостійно приймати рішення в певних питаннях, без погодження з керівництвом.

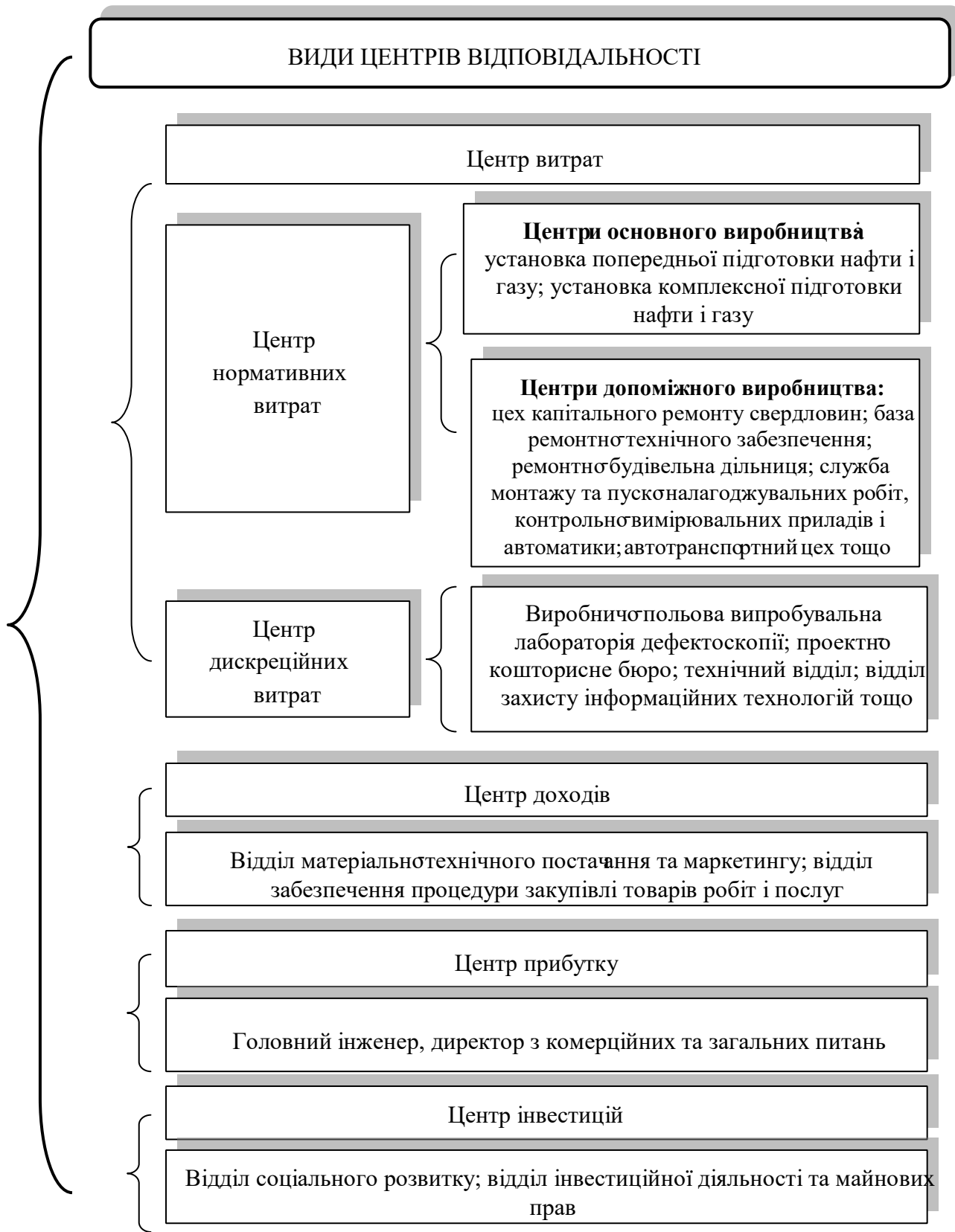
В економічній літературі відсутнє однозначне трактування терміну «центр відповідальності» (Додаток Н). Проте, трактування понять суттєво не різняться, оскільки в основу кожного покладено функція відповідальності за окремою ділянкою підприємства.

Враховуючи останні дослідження вітчизняних та зарубіжних науковців, а також специфіку діяльності ПАТ «Укргазвидобування», пропонується центр відповідальності розглядати як структурну одиницю системи управління підприємства, очолювану керівником, який наділений певними повноваженнями, делегованими йому вищим керівництвом, та відповідальний за досягнення планових контрольних показників та використання ресурсів, якими розпоряджається (матеріальними, трудовими, фінансовими).

Проведене дослідження, дозволяє зробити висновок, що центр відповідальності ПАТ «Укргазвидобування» – це структурна одиниця підприємства, очолювана керівником, який несе відповідальність за надані у його розпорядження ресурси в процесі господарської діяльності.

На практиці планування, обліку та контролю витрат виробництва відокремлюють різні види центрів відповідальності (рис. 2.3).

У результаті опрацювання нормативно-правових документів з обліку витрат встановлено, що законодавство визнає існування поняття «центр відповідальності», про що свідчать згадки у наведених документах, але затвердженого визначення поняття на сьогодні не має. І хоча це є певним недоліком нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку в цілому, ця прогалина дає змогу керівнику підприємства бути вільним у визначенні центрів відповідальності, тобто виділяти їх враховуючи специфіку діяльності свого підприємства.



**Рис. 2.3. Класифікація центрів відповідальності ПАТ «Укргазвидобування»**



Враховуючи специфіку діяльності ПАТ «Укргазвидобування», облік витрат за центрами відповідальності не варто плутати з системою калькулювання собівартості. У першому випадку збір і розподіл витрат здійснюються для розрахунку показників, за які відповідає конкретний керівник. У другому – витрати збираються в цілях визначення собівартості продукції, що випускається. На практиці така розбіжність виражається в наступному (табл. 2.7).

Таблиця 2.7

**Відмінність обліку за центрами відповідальності від системи калькулювання собівартості [узагальнено на основі 1, с. 126]**

<b>Критерії порівняння</b>	<b>Облік за центрами відповідальності</b>	<b>Система калькулювання собівартості</b>
Мета збору витрат	Визначення фактичного значення показника витрат, встановленого для конкретного керівника	Калькулювання собівартості виробленої продукції (робіт, послуг)
Об'єкт збору витрат	Центр витрат – підрозділ, керівник якого відповідає за витрачені ресурси	Місце виникнення витрат – підрозділ (об'єкт), де здійснюється первинне споживання ресурсів, незалежно від системи закріплення відповідальності
Склад витрат	Регульовані витрати – витрати, які знаходяться в зоні впливу керівника	Всі витрати, які були прямо чи опосередковано спожиті в донному місці їх виникнення

ПАТ «Укргазвидобування» самостійно для власних потреб виробляє тепло та електроенергію. Виробництво зазначених продуктів здійснює парогенераційна установка – підрозділ допоміжного виробництва, що має в своєму складі три цехи: котельний, турбінний і електроцех. Використовуючи дані табл. 2.7, відмінність обліку за центрами відповідальності від системи калькулювання по ПАТ «Укргазвидобування» можна відобразити наступним чином (табл. 2.8).

Також варто зазначити, що облік за центрами відповідальності на ПАТ «Укргазвидобування» доцільно застосовувати не тільки як інструмент внутрішнього контролю діяльності окремих підрозділів, але і для здійснення

оцінки роботи підприємства в цілому.

Таблиця 2.8

**Відмінність обліку за центрами відповідальності від системи  
калькулювання ПАТ «Укргазвидобування» [узагальнено автором]**

<b>Критерії порівняння</b>	<b>Облік за центрами відповідальності</b>	<b>Система калькулювання собівартості</b>
Мета збору витрат	Формування бюджету центру відповідальності – для керівника парогенераційної установки поставлено завдання не перевищувати плановий рівень витрат при заданому обсязі виробництва	Збір витрат здійснюється з метою калькулювання собівартості тепло- і електроенергії
Об'єкт збору витрат	В якості центру відповідальності виділена парогенераційна установка, яка є допоміжним виробництвом нафтогазовидобувного підприємства	Збір витрат здійснюється за місцями їх виникнення: котельний цех, турбінний цех, електроцех, об'єкти загальновиробничого призначення парогенераційної установки
Склад витрат	До бюджету парогенераційної установки не належать витрати, на рівень яких не може впливати керівник центру відповідальності: з капітального ремонту обладнання, оскільки за них несе відповідальність головний механік, амортизація	У витрати цехів включаються прямі витрати, включаючи витрати на ремонт, а так само загальновиробничі витрати – витрати об'єктів загальновиробничого призначення

Варто зазначити, що групування витрат за центрами їх формування доцільно здійснювати одним з двох основних способів [34, с. 15-18]:

1. Шляхом застосування принципу подвійного запису і послідовного перерозподілу витрат з первинних на проміжні і кінцеві місця формування витрат.

2. На основі використання спеціальних регістрів (зведених відомостей) і розрахунків, узагальнювати види витрат за місцями їх виникнення.

Побудова ієрархічної системи центрів відповідальності на ПАТ «Укргазвидобування» дозволили запропонувати на її основі комплексну методику бухгалтерського обліку, що потребує внесення змін до чинного Плану

рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій (табл. 2.9).

Таблиця 2.9

### Фрагмент робочого Плану рахунків за центрами витрат ПАТ

#### «Укргазвидобування» [розроблено автором]

<b>23 Виробництво</b>	
<b>231 Основне виробництво</b>	
<b>231.1</b>	Установка попередньої підготовки нафти і газу
<b>231.2</b>	Установка комплексної підготовки нафти і газу
<b>232 Допоміжне виробництво</b>	
<b>232.1</b>	Цех капітального ремонту свердловин
<b>232.2</b>	База ремонтно-технічного забезпечення
<b>232.3</b>	Ремонтно-будівельна діляниця
<b>232.4</b>	Служба монтажу та пуско-налагоджувальних робіт контрольно-вимірювальних приладів і автоматики
<b>232.5</b>	Служба енерго-, паро-, водопостачання
<b>232.6</b>	Енерголабораторія
<b>232.7</b>	Автотранспортний цех
<b>232.8</b>	Служба з послуг по наливу
<b>232.9</b>	Центральна хіміко-аналітична лабораторія
<b>232.10</b>	Лінійно-експлуатаційна служба
<b>232.11</b>	Диспетчерська служба
<b>232.12</b>	Служба з дефектоскопії
<b>232.13</b>	Калібрувальна лабораторія
<b>232.14</b>	Метрологічна служба
<b>232.15</b>	Геологічна служба

За дебетом відповідних рахунків, протягом звітного періоду, будуть відображатися понесені витрати центрів витрат при видобуванні нафти, газу чи газового конденсату. За кредитом – їх списання за видами продукції.

Запропонований план рахунків за центрами витрат може бути прив'язаний до плану рахунків бухгалтерського обліку витрат, що діє на підприємстві, а може орієнтуватися на застосування спеціальних рахунків управлінської бухгалтерії. Але це важливо тільки для позначення перших двох-трьох знаків, кодів того або іншого центру витрат. Далі йде нумерація шифру самого центру витрат.

При групуванні витрат за центрами вся їх різноманітність розподілена на основні й допоміжні, первинні й вторинні центри витрат. Основними центрами

витрат є виробничі підрозділи. Допоміжні центри витрат обслуговують процес виробництва.

У таблиці 2.10 наведено рекомендовану кореспонденцію рахунків з обліку процесу виробництва продукції, використовуючи запропоновані рахунки для ПАТ «Укргазвидобування».

*Таблиця 2.10*

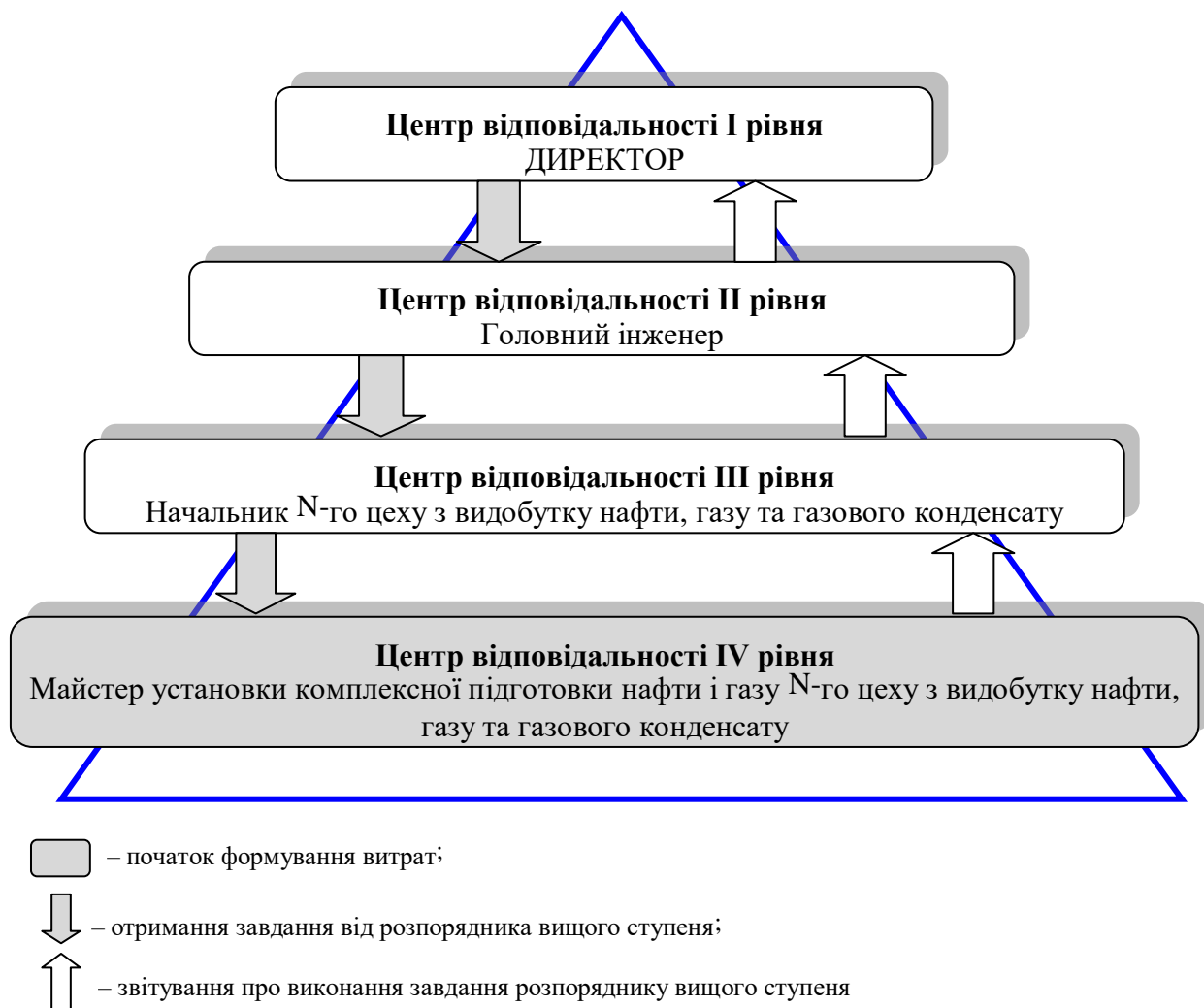
**Запропонована кореспонденція рахунків відповідно до Плану  
рахунків за центрами витрат ПАТ «Укргазвидобування»**

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
1	Відображено витрати на оплату праці робітників, зайнятих визначенням хімреагентів	232.9	661
2	Відображено вартість поточних ремонтних робіт устаткування цеху капітального ремонту свердловин	232.1	20, 66, 65, 68
		231.1	232.1
3	Списано вартість наданих послуг автотранспортним цехом службі енерго- пароводопостачання	232.5	232.7
4	Відображено вартість будівельних робіт на установці попередньої підготовки нафти і газу	232.3	20, 66, 65, 68
		231.1	232.3
5	Відображено витрати на внутрішньогосподарське переміщення сировини, матеріалів, інструментів	232.2	91
6	Відображено вартість послуг за участь у семінарах, що проводяться з метою підвищення професійного рівня робітників, зайнятих видобутком нафти, газу та газового конденсату	231.1	91
7	Визначено витрати основного виробництва за звітний період	231	231.1

Відомість зведеного обліку витрат відображає основні центри витрат через цехи основного виробництва, а допоміжні – за допомогою загальних допоміжних центрів витрат (будівлі і споруди), підготовчих і обслуговуючих виробництв (ремонтні майстерні) матеріального господарства (склади).

Враховуючи специфіку діяльності підприємства ПАТ «Укргазвидобування», з метою систематизації центрів витрат і центрів відповідальності в ієрархічній підпорядкованості для цілей обліку і

внутрішнього контролю витрат виробництва нами запропонована наступна ієрархічна структура (рис. 2.4).



**Рис. 2.4. Систематизація центрів відповідальності на ПАТ «Укргазвидобування» [розроблено автором]**

З метою забезпечення ефективного управління витратами виробництва в системі обліку і внутрішнього контролю на підприємствах нафтогазовидобування, із урахуванням запропонованої ієрархічної структури та використовуючи бюджетні дані досліджуваного ПАТ «Укргазвидобування» нами розроблено систему звітів за центрами відповідальності в розрізі контрольованих витрат.

За результатами проведеного дослідження сформовано основні вимоги до

обліку витрат виробництва за центрами відповідальності в системі управління на ПАТ «Укргазвидобування»:

- керівника центру відповідальності потрібно завчасно забезпечувати оперативною достовірною інформацією, особливо про наявні ресурси;
- під час здійснення центром відповідальності кожної господарської операції проводити вимірювання, реєстрацію інформації про використання ресурсів;
- своєчасно здійснювати обробку, накопичення та передачу інформації про результати діяльності центру вищого рівня;
- з метою прийняття об'єктивних рішень на кожному рівні управління створити відповідні передумови.

Проведене дослідження підтверджує, що організація обліку на ПАТ «Укргазвидобування» за центрами відповідальності і центрами витрат забезпечить контроль за ефективною роботою окремих підрозділів для співставлення отриманих доходів і витрат по кожному з них, а також покращить точність та ступінь деталізації облікових даних в процесі калькулювання продукції нафтогазовидобутку.

## **Висновки за розділом 2**

1. За результатами проведеного дослідження сучасного стану обліку виробничих витрат та напрямів його удосконалення зроблено висновок, що сучасні запити управління потребують внесення змін в організаційну структуру досліджуваного ПАТ «Укргазвидобування». У зв'язку з цим виникає потреба у переформуванні відповідальності окремих менеджерів з функціонального аспекту управління на управління за видами діяльності. Враховуючи специфіку ПАТ «Укргазвидобування», запропоновано застосування функціонально

орієнтованої системи обліку відповідальності, що дозволить функціональним службам здійснювати всю технічну підготовку виробництва, готувати варіанти вирішення питань, пов'язаних з процесом виробництва, звільнити лінійних керівників від планування, фінансових розрахунків тощо.

2. Основною проблемою на ПАТ «Укргазвидобування» є розподіл загальновиробничих витрат. Із урахуванням організаційно-технологічних особливостей ПАТ «Укргазвидобування» проведено удосконалення номенклатури та змісту статей загальновиробничих витрат, доповнена і обґрунтована номенклатура статей постійних та змінних витрат, які рекомендовані для застосування, що уможливить підвищення точності обчислення собівартості продукції ПАТ «Укргазвидобування».

3. Враховуючи специфіку ПАТ «Укргазвидобування», організація бухгалтерського обліку вимагає розроблення робочого Плану рахунків управлінського обліку за центрами витрат. Запропонований фрагмент плану рахунків для ПАТ «Укргазвидобування» дозволить врахувати види та технологічний процес з метою групування та відображення в обліку витрат виробництва способом подвійного запису, що дозволить достовірно відображати інформацію стосовно понесення витрат за центрами основного та допоміжного виробництв.

4. Різноманітність центрів витрат і центрів відповідальності потребує їх систематизування в системі управлінського обліку з метою організації поточного контролю й достовірного калькулювання собівартості продукції. З урахуванням існуючих теоретичних та практичних підходів запропоноване власне трактування поняття центру витрат ПАТ «Укргазвидобування» як центру відповідальності, керівник якого здійснює планування, нормування та облік витрат нафтогазовидобутку з метою контролю та управління ними, що дозволить органам управління підвищити ефективність формування та використання фінансових ресурсів в межах контрольованої ними діяльності. Пропонується також центри витрат виділяти як спосіб деталізації виробничих витрат та їх локалізації за місцем виникнення.

### **РОЗДІЛ 3**

## **СТАН, ПРОБЛЕМИ ТА НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ В УПРАВЛІННІ ПІДПРИЄМСТВОМ**

### **3.1. Організація внутрішньогосподарського контролю витрат виробництва**

Складність сучасних умов діяльності вітчизняних підприємств, як то посилення конкуренції, фінансові та політичні кризи, ускладнення бізнес-процесів тощо, формують нові вимоги до системи внутрішнього контролю. Оскільки контроль є гарантією успішної діяльності підприємства та спрямований на забезпечення основних показників його ефективності, то він повинен бути присутнім на всіх рівнях управління [116, с. 14].

Внутрішній контроль на підприємстві впроваджують з метою виявлення можливих відхилень запланованих показників, визначення причин цих відхилень та розробки заходів щодо їх усунення на всіх етапах управління підприємством [89, с. 28].

Внутрішній контроль, як функція управління, є засобом зворотного зв'язку між об'єктом й органом управління. Його призначення полягає у забезпеченні інформування про дійсний стан об'єкта та фактичне виконання управлінських рішень.

Внутрішній контроль можна представити у вигляді певного процесу, спрямованого на досягнення поставленої мети та забезпечення відповідності функціонування конкретного об'єкта прийнятим управлінським рішенням: вивчення фактичного стану справ у суб'єкта господарювання, виявлення та попередження тих факторів і умов, які негативно впливають на виконання прийнятих рішень і досягнення поставленої мети та доведення цієї інформації до органу управління [2, с. 112].



Варто зазначити, що науковці сучасності по різному трактують поняття «внутрішній контроль» (Додаток П).

Так, Д. М. Марченко та Г. М. Яровенко стверджують, що внутрішній контроль фіксує та відслідковує дотримання суб'єктами контролю вимог чинних законодавчих та нормативних актів щодо ефективності та цільового використання бюджетних або власних коштів, збереження майна; правомірності та ефективності використання фінансових, матеріальних і трудових ресурсів, достовірності бухгалтерського обліку і звітності тощо [56, с. 65].

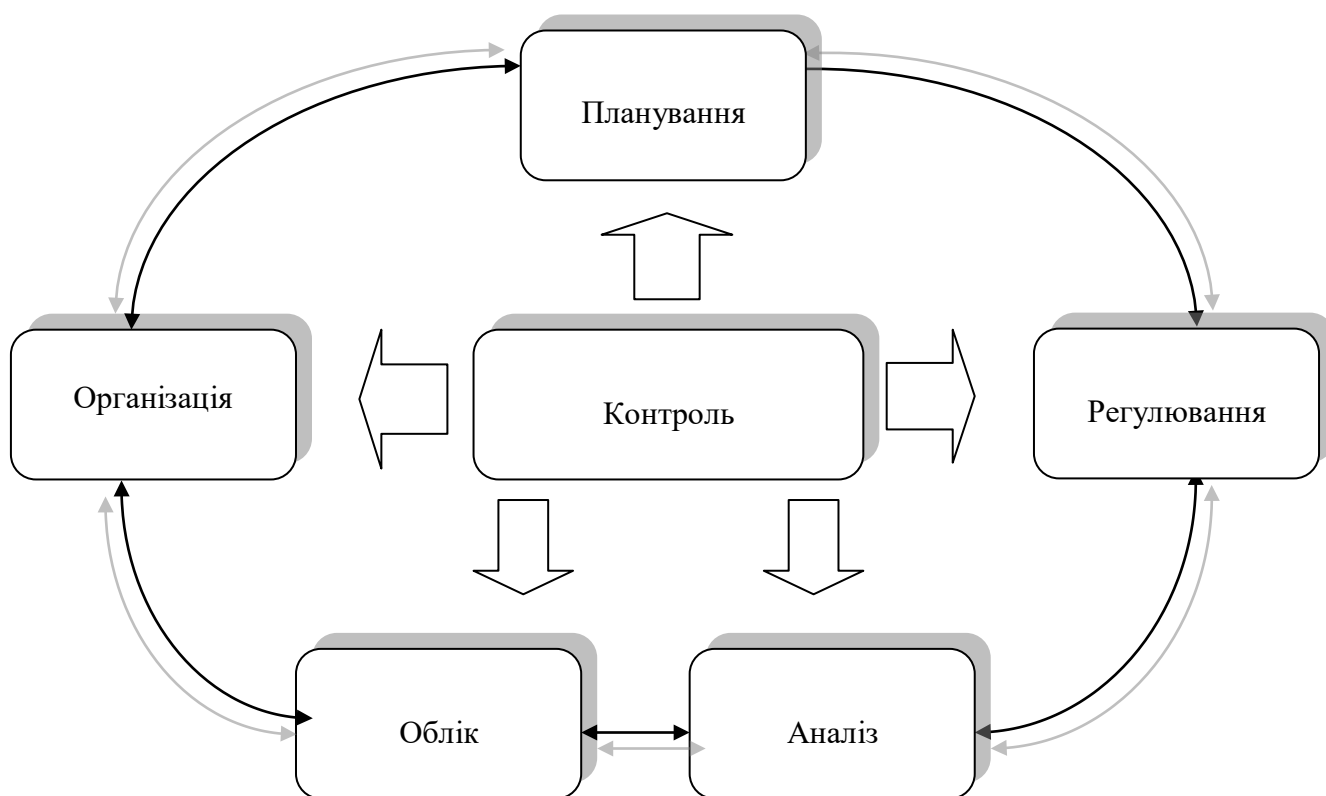
На думку Ю. М. Футоранської, яку варто абсолютно підтримати, внутрішній контроль – це система заходів, визначених управлінським персоналом підприємства та здійснюваних на підприємстві з метою найбільш ефективного використання усіма працівниками своїх обов'язків по забезпеченню та здійсненню господарських операцій. Внутрішній контроль визначає закономірність цих операцій і їх економічну доцільність для даного підприємства [112, с. 20-24].

Згідно ДСТУ 2962-94 «Організація промислового виробництва. Облік, аналіз та планування на промисловому підприємстві. Терміни та визначення»: «внутрішній контроль – це система фінансового та інших видів контролю, що передбачає наявність організаційної структури, методів і способів роботи, а також внутрішні ревізійні заходи, здійснювані керівництвом для того, щоб контрольований об'єкт функціонував ефективно та продуктивно» [27].

За результатами дослідження, можна зробити висновок, що таке розмаїття думок та існуючих визначень можна пояснити відсутністю їх на рівні Закону України. Чинні Положення та Накази не мають вищої юридичної сили, хоч і є обов'язковими до виконання. Необхідність прийняття відповідного закону аргументується також необхідністю регулювання відносин у сфері внутрішнього контролю. Адже, як видно з визначень, часто вони містять суттєві розбіжності й навіть протиріччя.

Таким чином, сутність внутрішнього контролю, для ПАТ «Укргазвидобування», полягає у забезпеченні оптимізації використання фінансових, матеріальних і трудових ресурсів підприємства. Він надає необхідну інформацію керівництву, відповідальним менеджерам та іншим зацікавленим внутрішнім користувачам для здійснення оперативного оптимізаційного впливу на процеси, що здійснюються на підприємстві.

Враховуючи специфіку діяльності ПАТ «Укргазвидобування», поняття контролю можна інтерпретувати як у вузькому розумінні – як один з етапів процесу управління (або як одну з його функцій), так і в більш широкому розумінні як підсистему, яка входить у структуру загального управління організацією, що складається з ряду елементів (рис. 3.1).



**Рис. 3.1. Контроль як одна із функцій (або підсистем) загального управління на ПАТ «Укргазвидобування» [19, с. 76])**

На стадії планування реалізуються такі контрольні функції [4, с. 66]:

- оцінка раціональності можливих варіантів планових рішень;
- відповідність планових рішень прийнятим настановам і визначених орієнтирів, а також загальної стратегії.

Необхідно зауважити, що з метою уникнення помилок планування на етапах організації та регулювання, контроль необхідно включити і до стадії планування.

Стадії організації та регулювання реалізації управлінських рішень також зобов'язані містити елементи контролю, так як вони повинні забезпечити правильність виконання прийнятих планових рішень для отримання відповідних результатів. Окрім того, варто також контролювати і раціональність організації та регулювання прийнятих рішень.

Стадія обліку передбачає контроль за [12, с. 112]:

- 1) наявністю і рухом майна;
- 2) доцільним використанням виробничих ресурсів (враховуючи затверджені норми, нормативи і кошториси);
- 3) виданими та отриманими зобов'язаннями;
- 4) законністю господарських операцій організації та їх доцільністю тощо.

Таким чином, з одного боку облікові дані є інформаційною базою для контролю, а з іншого – потрібно здійснювати контроль якості самого обліку.

Оцінка інформації результатів виконання управлінських рішень здійснюється на стадії аналізу, за допомогою якого реалізуються і контрольні функції, оскільки контроль й аналіз глибоко інтегровані (основою для проведення аналізу є дані контролю). Використання методів аналізу на етапах реалізації контрольної діяльності, дозволяє оцінити ступінь наближення фактичних результатів до кінцевого пункту певної управлінської програми. Здійснюючи оцінку інформації щодо результатів виконання управлінських рішень, контроль якості проведення аналізу виділяють як окремий етап [1, с. 104].

В результаті проведеного дослідження встановлено, що внутрішній контроль підприємства виступає як невід’ємний елемент кожної стадії процесу управління, так і відособленою стадією, яка забезпечує інформаційну прозорість на предмет якості ходу процесу управління на всіх інших етапах [67, с. 48].

Таким чином, основною метою внутрішнього контролю на ПАТ «Укргазвидобування», як функції управління є забезпечення:

- планового здійснення виробничого процесу;
- стандартів якості продукції, що випускається;
- ефективності діяльності підприємства;
- фінансової конкурентоспроможності підприємства;
- гарантій належного виконання управлінського рішення; – встановлення зворотного зв’язку в процесі управління.

Що стосується об’єктів внутрішнього контролю, то вони постають як окремі частини економічної діяльності підприємства та управління ним (ресурси, процеси, результати процесів). Варто підкреслити, що об’єкт контролю – це власне той елемент, за для якого створюється система внутрішнього контролю.

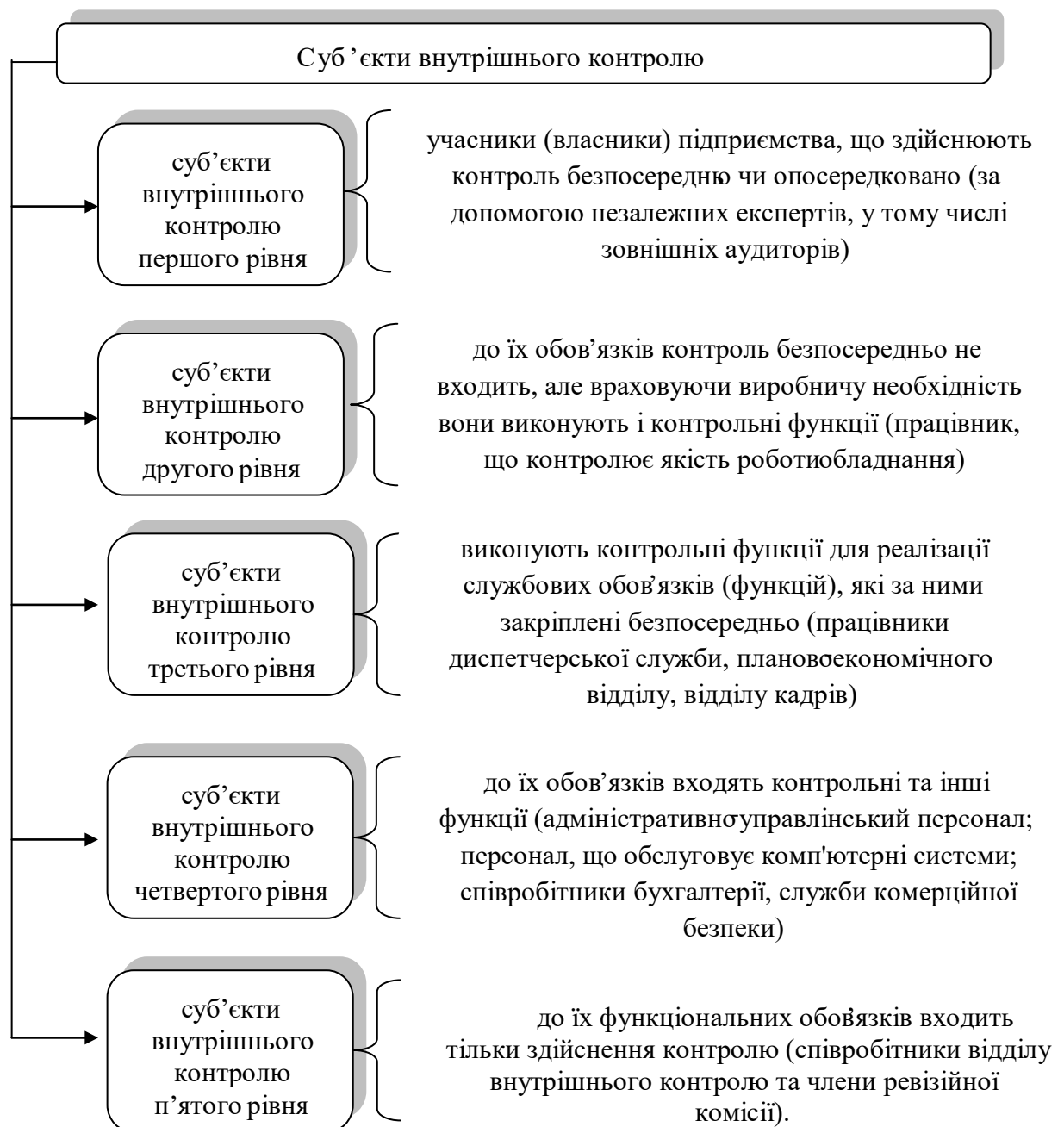
Об’єкт внутрішнього контролю організації – це керована ланка системи управління підприємством, яка сприймає контрольний вплив [7, с. 76].

Об’єктом внутрішнього контролю на підприємствах нафтогазовидобування є будь-які його матеріальні ресурси, а до предмету варто відносити фактичну наявність, стан та/або дію керованої ланки системи управління підприємством [67, с. 48].

Таким чином, об’єктами внутрішнього контролю на ПАТ «Укргазвидобування» правомірно рахувати ще й сукупність дій посадових осіб, які приймають рішення стосовно фактів господарського життя, під впливом яких змінюються ресурси, процеси, результати цих процесів.

Визначне місце серед елементів системи внутрішнього контролю належить суб'єктам. Система суб'єктів внутрішнього контролю економічної діяльності підприємства відображає його організаційну структуру управління.

З урахуванням характерних особливостей ПАТ «Укргазвидобування», нами встановлено загальну сукупність суб'єктів внутрішнього контролю, які доцільно розподілити за окремими рівнями з точки зору значущості у загальному процесі контролю, а саме (рис. 3.2):



**Рис. 3.2. Розподіл суб'єктів внутрішнього контролю на ПАТ «Укргазвидобування»**

Інформаційною базою для здійснення внутрішнього контролю виробничих витрат на ПАТ «Укргазвидобування» виступають наступні документи :

1. Нормативні акти, в яких зазначено склад, ведення обліку та списання витрат.
2. Облікові документи та зведені регістри аналітичного та синтетичного обліку витрат.
3. Інформація щодо місця витрат в обліковій політиці підприємства.
4. Внутрішня організаційно-розпорядча документація.
5. Нормативно-правові акти відносно законного ведення господарської діяльності та організації обліку.
6. Нормативно-договірна документація щодо поставок і реалізації продукції.
7. Фінансова та статистична звітності.
8. Результати матеріалів попередніх перевірок.

Аналіз вітчизняної та іноземної літератури дозволив узагальнити основні принципи системи внутрішнього контролю, які взаємопов'язані між собою, а порядок їх поєднання залежить від конкретних обставин (табл. 3.1).

Окрім того, специфіка діяльності ПАТ «Укргазвидобування» висуває певні вимоги до організації системи внутрішнього контролю, які хоча і не є принципами, але також обумовлюють ефективне функціонування системи внутрішнього контролю.

В результаті проведеного аналізу наукових джерел і публікацій, та враховуючи принципи внутрішнього контролю, нами запропоновано такі основні вимоги до організації системи внутрішнього контролю на ПАТ «Укргазвидобування»:

1. Підконтрольність кожного суб'єкту внутрішнього контролю підприємства. Відповідно до цієї вимоги посадові інструкції повинні містити розширений перелік контрольних функцій кожного суб'єкту із їх детальною характеристикою в контексті субординаційної підпорядкованості іншим

суб'єктам контролю без дублювання повноважень. Так, власники підприємства зацікавлені насамперед у відповідному виконанні контрольних функцій головою правління, президентом, віце-президентом, головним контролером, головою ревізійної комісії, діяльність яких може бути проконтрольована за допомогою послуг незалежних експертів різного профілю.

Таблиця 3.1

**Основні принципи системи внутрішнього контролю [узагальнено  
автором на основі 59]**

Назва принципу	Коротка характеристика
Принцип відповідальності	неналежне виконання контрольних функцій будь-яким суб'єктом внутрішнього контролю має бути упереджено системою економічної, адміністративної та дисциплінарної відповідальності
Принцип збалансованості	нерозривно пов'язаний з попереднім: за кожним суб'єктом контролю закріплено відповідний обсяг прав і обов'язків
Принцип своєчасного повідомлення про відхилення	інформування уповноважених осіб про відхилення повинно відбуватися у максимально короткі терміни з метою оперативного прийняття управлінських рішень
Принцип інтеграції	так як елементи управління не існують відокремлено, то контроль розглядається у взаємозв'язку з іншими елементами в єдиній системі процесу управління
Принцип відповідності контролюючої та контрольованої систем	складність системи внутрішнього контролю має відповідати складності підконтрольної системи, оскільки тільки розвинутий контрольний механізм може надавати ефективні результати за розгалуженою підконтрольною системою
Принцип сталості	своєчасне виявлення відхилень та їх попередження можливе лише при постійному функціонуванні системи внутрішнього контролю
Принцип комплексності	загальна ефективність внутрішнього контролю залежить від охоплення перевіркою об'єктів різного типу, а не обмежуватися вузьким колом об'єктів
Принцип узгодженості пропускних спроможностей різних ланок системи внутрішнього контролю	система внутрішнього контролю має забезпечити узгоджену передачу даних між різними взаємопов'язаними об'єктами
Принцип поділу обов'язків	розподіл функцій між службовцями повинен відбуватися пропорційно та не об'єднувати в собі санкціонування операцій з певними активами, реєстрація даних операцій, забезпечення збереження даних активів, здійснення їх інвентаризації
Принцип дозволу і схвалення	в межах повноважень відповідальних осіб системи внутрішнього контролю необхідно забезпечити формальний дозвіл та формальне схвалення

2. Обмеження інтересів. Вказана вимога передбачає створення спеціальних умов, за якими відхилення є причиною і навіть мотиватором останніх регулювати та усувати проблемні позиції; потреба таких умов зумовлена навністю відхилень, у яких працівники або структурні підрозділи зацікавлені.

3. Розосередження функцій з первинного контролю. За цією вимогою вкрай недоцільним є концентрація первинних контрольних функцій в межах одного суб'єкта, оскільки це може спричинити певні зловживання з боку цієї особи щодо приховання фактів недостовірного обліку в інтересах власне цієї особи.

4. Зацікавленість адміністрації. Ця вимога враховує той факт, що належна зацікавленість в об'єктивності, участь та чесність керівництва є базовою умовою ефективного функціонування системи внутрішнього контролю.

5. Моральні і професійні якості суб'єктів внутрішнього контролю. Вказана вимога передбачає, що побудова ідеально організованої системи внутрішнього контролю можлива лише за умом наявності відповідних компетенцій, чесності та сумлінності у контролерів.

6. Оптимальність та наукова обґрунтованість методики внутрішнього контролю. За цією вимогою мета та завдання, поставлені перед центрами відповідальності мають бути раціональними, а програми внутрішнього контролю та застосовувані методи – доцільними.

7. Безперервність розвитку і вдосконалення. В основі зазначеної вимоги перебуває твердження про відносну прогресивність будь-яких методів управління у часі і просторі: йдеться про те, що з часом навіть найпрогресивніші методи управління стають застарілими. З метою забезпечення їх удосконалення та розвитку, система внутрішнього контролю має бути гнучкою, тобто вчасно реагувати та змінюватись під впливом оновлених методів управління.

8. Пріоритетність. Ця вимога передбачає виокремлення об'єктів контролю згідно з пріоритетами керівництва в контексті стратегії розвитку підприємства,



а саме, якщо адміністрація акцентує на будь-якому напрямку, ділянці діяльності підприємства як на стратегічно важливих значеннях, то за ними має бути обов'язково налагоджений контроль, навіть над незначними операціями, де, з першого погляду, проведення контролю є економічно недоцільним.

9. Виключення непотрібних етапів з проведення контролю. За цією вимогою контроль необхідно організовувати раціонально, так як це часто пов'язано з додатковими витратами праці і коштів.

10. Оптимальна централізація. Вказана вимога передбачає, що єдність і оптимальний рівень централізації організаційної структури підприємства, яка повинна відповідати розмірам і ступеню складності підприємства, обумовлюють динамічність, стійкість та безперервність функціонування системи внутрішнього контролю.

11. Одинична відповідальність. Згідно даної вимоги, з метою уникнення безвідповідальності, не слід закріплювати окрему функцію за двома або кількома центрами відповідальності, тобто одна функція – один центр відповідальності. Проте, варіант закріплення декількох контрольних функцій за одним центром відповідальності – можливий. Ця вимога має певне обмеження щодо ситуацій, коли для уникнення помилок чи зловживань окремих посадових осіб (центрів відповідальності) приймається колективне рішення.

12. Потенційна функціональна взаємозамінність. В основі цієї вимоги лежить твердження, що на виконання контрольних процедур не повинно впливати тимчасове вибуття окремих суб'єктів внутрішнього контролю: кожен працівник (суб'єкт внутрішнього контролю) зобов'язаний уміти виконувати контрольну роботу вищого, нижчого, а також працівників свого рівня, з метою уникнення втрати перманентного зв'язку з об'єктом контролю за час їх вибуття.

13. Регламентація. Ця вимога передбачає наступне: запорукою успіху є чітка регламентація та виконання її положень; отже, ефективність функціонування системи внутрішнього контролю прямо пов'язана з тим, наскільки підпорядкована регламенту контрольна діяльність на підприємстві.

14. Взаємодія та координація. За цією вимогою здійснення внутрішнього контролю варто побудувати на основі чіткої взаємодії та координації роботи всіх підрозділів і служб підприємства з метою вирішення поставлених завдань контролю.

За результатами проведеного дослідження можна зробити висновок, що сукупність зазначених вище принципів і вимог є основою ефективного функціонування системи внутрішнього контролю витрат виробництва на ПАТ «Укргазвидобування».

Побудова ефективно функціонуючої системи внутрішнього контролю витрат виробництва на ПАТ «Укргазвидобування» передбачає здійснення наступних етапів організаційної роботи [71]:

I етап. Моніторинг умов господарювання на відповідність цілям функціонування підприємства, прийнятого раніше векторного плану дій, стратегії і тактики господарської діяльності в розрізі її видів, розмірів і організаційної структури управління, з її можливостями.

II етап. Розроблення та документальне закріплення нової ділової концепції підприємства, а також комплексу заходів, які спроможні привести цю ділову концепцію до розвитку і вдосконалити підприємство, успішно реалізувати його мету, зміцнити його позицій на ринку. До таких документів варто віднести положення про фінансову, виробничо-технологічну, інноваційну, постачальницьку, збутову, інвестиційну, облікову та кадрову політику, які необхідно розробляти на основі ґрунтовного аналізу кожного елемента політики і вибору з наявних альтернатив найбільш прийнятних для даного підприємства, що дозволить здійснювати попередній, поточний і наступний контроль всіх аспектів її функціонування, відображених у відповідних пунктах (елементах) політики.

III етап. Здійснення аналізу ефективності існуючої структури управління та її коригування. За цим етапом необхідно сформулювати положення про організаційну структуру управління, з детальним описом всіх організаційних ланок та зазначенням всіх видів підпорядкованості (адміністративної,

функціональної, методичної), ідентифікацією векторів їх діяльності, функцій, які вони виконують, регламентувати їх комунікації, права та відповідальність, відображати розподіл видів продукції, ресурсів, функцій управління щодо вказаних ланок. Те ж саме відноситься і до положень про різні структурні підрозділи (відділи, бюро, групи тощо) до планів організації праці їх працівників: опрацюванню підлягають план документації і документообігу, штатний розпис, посадові інструкції.

IV етап. Розроблення формальних типових процедур контролю конкретних фінансових і господарських операцій, що дозволить впорядкувати взаємовідносини працівників з приводу контролю фінансово-господарської діяльності, ефективно управляти ресурсами, оцінювати рівень достовірності (якості) інформації для прийняття управлінських рішень.

V етап. Організація відділу внутрішнього контролю (або іншого спеціалізованого контрольного підрозділу).

VI етап. Визначення шляхів вдосконалення системи внутрішнього контролю враховуючи перманентний розвиток підприємства та умови його функціонування (внутрішніх і зовнішніх), що безперервно змінюються.

Окрім того, в процесі своєї діяльності організована на підприємстві система внутрішнього контролю повинна взаємодіяти з усіма підрозділами підприємства.

Тому що лише двостороння співпраця може забезпечити функціонування служби внутрішнього контролю не як пасивного спостерігача за виконанням управлінських рішень, а та яка б давала можливість як апарату управління, так і зовнішнім користувачам спостерігати реальну картину господарської діяльності підприємства, забезпечувала керівництво корисною та необхідною інформацією для прийняття управлінських рішень.

Таким чином, враховуючи організаційну структуру управління ПАТ «Укргазвидобування», взаємодію системи внутрішнього контролю з іншими підрозділами підприємства можна відобразити наступним чином (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

## Взаємодія системи внутрішнього контролю з різними підрозділами

## ПАТ «Укргазвидобування» [узагальнено автором]

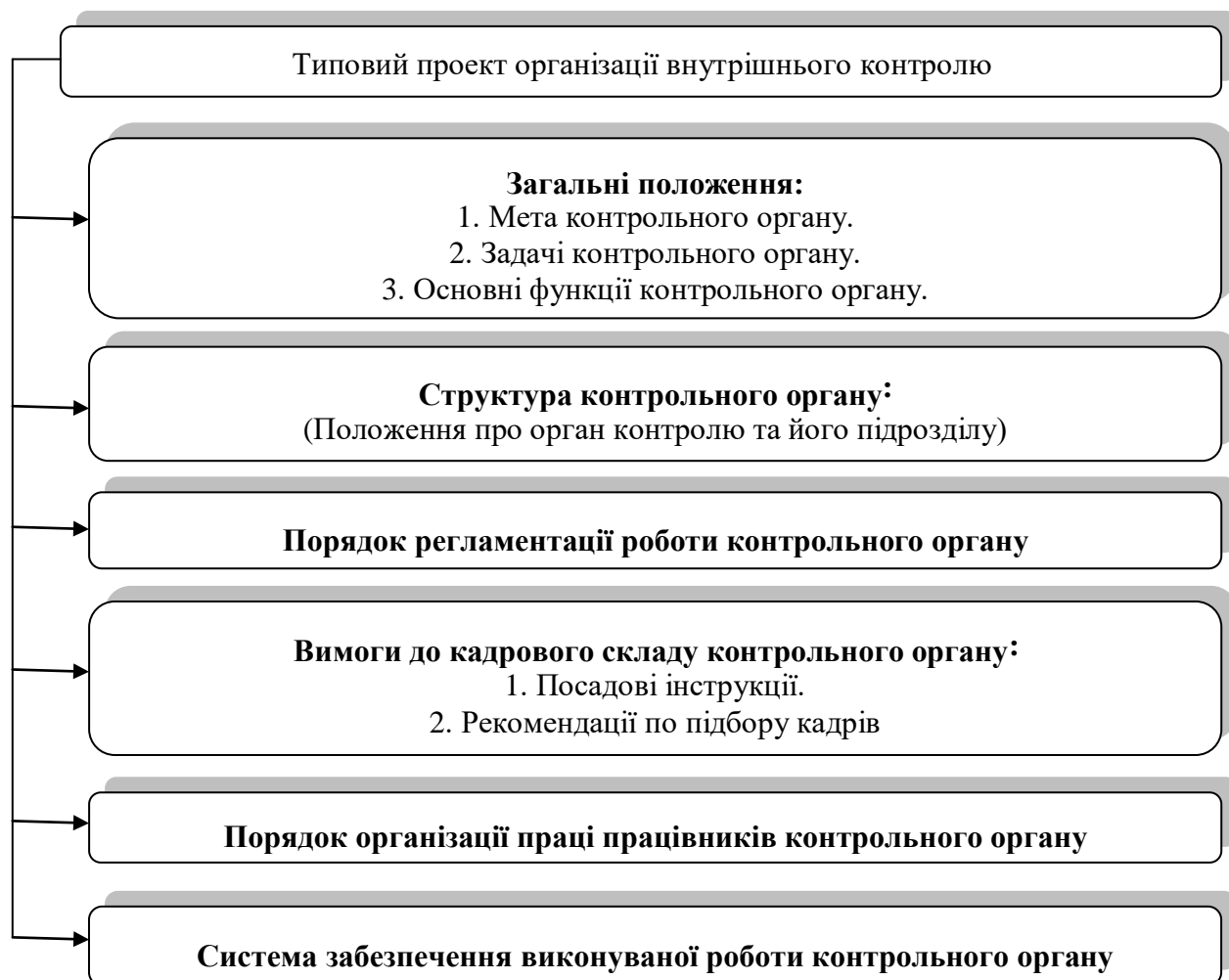
Керівництво підприємства	Одержання наказів, розпоряджень, вказівок та планів*	Служба внутрішнього контролю
	Підготовка звітів (актів) за результатами здійснених перевірок, аналітичних довідок, рекомендацій та висновків**	
Бухгалтерія	Документи, що підтверджують надійність системи обліку, фінансову звітність, обґрунтованість розрахунків з бюджетними та позабюджетними фондами, дебіторами, кредиторами тощо*	
	Матеріали перевірок, інвентаризацій**	
Планово-економічний відділ	Звіти про виконання планових завдань, розрахунків планових відпускних цін на продукцію, послуги, роботи*	
	Надання консультацій з питань економії матеріальних та грошових ресурсів розрахунку планових цін, удосконалення планової роботи**	
Юридичний відділ	Матеріали за результатами судового розгляду позовів, проектів наказів, інструкцій, договорів*	
	Матеріали за фактами розкрадання, недостач, стягнення дебіторської заборгованості, довідки та акти для юридичної оцінки виявлених порушень та зловживань**	
Відділ організації праці та заробітної плати	Штатний розклад та зміни до нього, положення про оплату праці*	
	Пропозиції з удосконалення оплати праці, довідки за результатами перевірок підрозділів в частині оплати праці та ефективності використання робочого часу**	
Відділ матеріальнотехнічного постачання та маркетингу	Звіти з витрачання матеріально-виробничих запасів на виробництво, відпуск матеріалів стороннім організаціям, акти приймання та списання товарно-матеріальних цінностей (ТМЦ), документи по претензіях та позовах у зв'язку з постачанням продукції, картки складського обліку, договори про матеріальну відповідальність, збереження ТМЦ*	
	Аналітичні довідки і пропозиції з удосконалення роботи відділу постачання та збуту**	
Виробничий відділ облаштування родовищ та виробничі цехи	Відомості про виконання плану випуску продукції (робіт, послуг), дані про залишки незавершеного виробництва, норми витрачання матеріальних ресурсів, рекламації на неякісну продукцію*	
	Висновки та пропозиції щодо правильності оформлення накладних, відповідності фактичного виходу продукції встановленим нормам, обґрунтованості застосування норм природного збитку, заповнення виробничих журналів, дотримання технологічної дисципліни, своєчасності відображення здійснених операцій в первинних документах тощо**	

Примітка: \* – надання інформації службі внутрішнього контролю

\*\* – передача опрацьованих матеріалів, висновків, пропозицій, відповідним відділам

Запропонована схема взаємодії служби внутрішнього контролю з іншими підрозділами носить дещо теоретичний і спрощений характер та не відображає взаємодію служби з іншими суб'єктами такими як, наприклад власник та акціонери, які можуть бути ініціаторами створення служби внутрішнього контролю та вимагати звіти про виконану роботу, а не лише керівництво, як вказано на схемі.

Проведене дослідження підтверджує, що організація системи внутрішнього контролю витрат виробництва на ПАТ «Укргазвидобування» – складний процес, тому потребує впровадження в практику роботи контролюючих органів типового проектування організації внутрішнього контролю (рис. 3.3).



**Рис. 3.3. Типовий проект організації внутрішнього контролю для ПАТ «Укргазвидобування» [ узагальнено автором]**

Наявність типового проекту сприятиме більш чіткому розподілу управлінських та контрольних функцій в контрольному органі, високій організації контрольної діяльності, підвищенню ефективності праці працівників цього органу. Він повинен впроваджуватись у встановлені строки за попередньо розробленим планом під контролем розробників проекту.

Таким чином, враховуючи специфіку діяльності ПАТ «Укргазвидобування» значення впровадження системи внутрішнього контролю виробничих витрат для діяльності досліджуваного підприємства полягає у наступному:

1. Присутність контролера на виробництві зобов'язує до більш відповідального ставлення інших працівників до виконання своїх обов'язків.
2. Завданням внутрішнього контролера процесу виробництва виступає не лише контроль за витратами, а й спостереження за якістю продукції, що виробляється.
3. Розмежування повноважень (зняття контрольних функцій з облікових працівників, які знаходяться в бухгалтерії, а не на виробництві), дозволяє здійснювати контроль більш предметно й конкретніше.
4. Формування на підприємстві типового проекту організації внутрішнього контролю і відповідальності за виявлені ним порушення дозволить сформулювати концептуальні й організаційні засади, а також методику контролю витрат на виробництво.
5. Впровадження системи внутрішнього контролю дозволяє оптимізувати показники діяльності та використання ресурсів.

### **3.2. Методика проведення внутрішньогосподарського контролю витрат виробництва в управлінні підприємством**

Система управління підприємством в умовах ринкової економіки потребує належної організації системи внутрішнього контролю, яка, в свою чергу, допоможе відобразити фактичний стан підприємства, визначити причини відхилень від норм використання матеріальних і трудових ресурсів та виявити невикористані резерви [71, с. 8]. Але в умовах жорсткої економії матеріальних ресурсів власники підприємств все частіше відмовляються від організації системи внутрішнього контролю, не розуміючи сутності, мети і завдань внутрішнього контролю та не приділяючи належної уваги побудові ефективної системи його здійснення.

Дієвість внутрішнього контролю може бути посилена, якщо для його проведення використовуються оптимальні методи й інструменти.

Методика внутрішнього контролю – це порядок і послідовність застосування методів та прийомів контролю з метою підтвердження ступеня раціональності використання ресурсів підприємства, оптимізації господарських процесів в підприємницькій діяльності, яка повинна приносити максимальний прибуток в межах законодавства і прийнятої обліково-економічної політики [76, с. 26].

Для дотримання відповідних принципів діяльності ПАТ «Укргазвидобування» з метою досягнення законності, доцільності, достовірності фінансовогосподарських операцій на основі облікової, звітної, нормативної та іншої інформації у сполученні з дослідженням фактичного стану підконтрольних об'єктів, використовують різні методи внутрішнього контролю, які включають елементи таких методів, як [89, с. 64]:

- 1) рахунки і подвійний запис, інвентаризація та документація, балансове узагальнення – для забезпечення достовірності бухгалтерського фінансового обліку;

2) виділення центрів відповідальності, нормування витрат – з метою відповідного ведення бухгалтерського управлінського обліку;

3) перевірка документів, перевірка арифметичних розрахунків, перевірка дотримання правил обліку окремих господарських операцій, інвентаризація, усне опитування персоналу, підтвердження і простежування для проведення ревізії, контролю чи аудиту.

Всі перераховані вище методи інтегруються в єдину систему і використовуються в цілях управління підприємством.

В свою чергу, прийоми – це якісно однорідна контрольна дія контролера, спрямована на виявлення, дотримання певних нормативних положень суб'єктом господарювання [1, с. 112].

Прийоми внутрішнього контролю поділяються на документальні та фактичні. Фактичні прийоми внутрішнього контролю застосовуються тільки тоді, коли об'єктом дослідження виступають активи підприємства або перевірці підлягає дотримання посадовими особами своїх повноважень. До них можна віднести інвентаризацію, службове розслідування, обстеження, експертну оцінку тощо. Оскільки об'єктом дослідження є виробничі витрати ПАТ «Укргазвидобування», то внутрішній контролер під час їх перевірки може використати наступні прийоми документального контролю (табл. 3.3).

З метою досягнення ефективного результату від впровадження системи внутрішнього контролю, та враховуючи організаційно-технічні особливості діяльності, нами запропоновано внутрішній контроль за витратами виробництва на ПАТ «Укргазвидобування» здійснювати в певній послідовності (рис. 3.4).

Важливим видом робіт підготовчого етапу контрольного процесу є програма перевірки – основа формування контрольного процесу, що включає певний перелік питань. Варто підкреслити, що з метою виконання плану контролюючий орган повинен підготувати в письмовій формі програму перевірки.



Таблиця 3.3

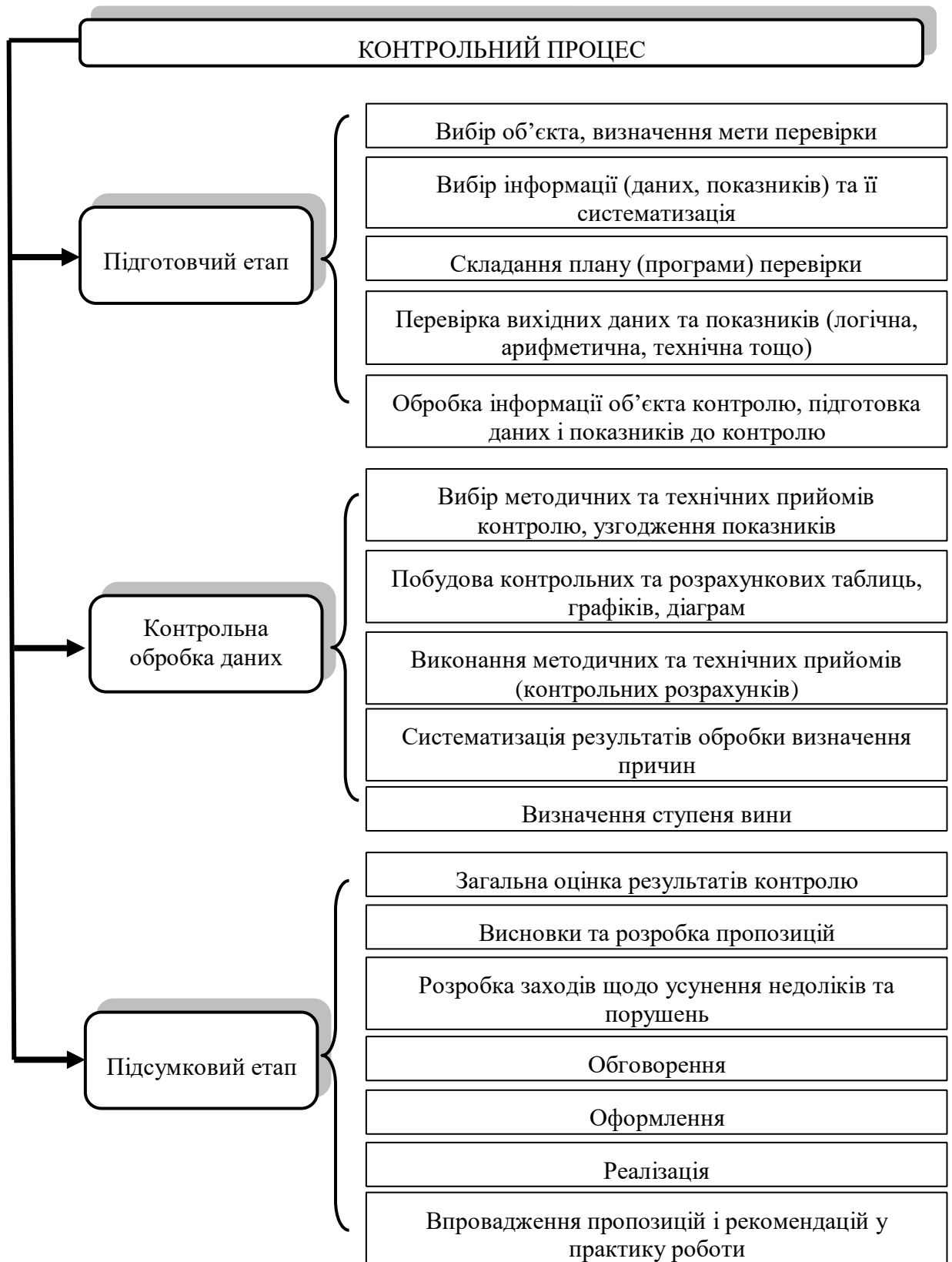
**Особливості застосування методичних прийомів документального контролю під час перевірки витрат виробництва на ПАТ «Укргазвидобування»**

<b>Прийом контролю</b>	<b>Призначення</b>
Арифметична перевірка	Використовується для визначення правильності нарахування та списання витрат виробництва на фінансові результати
Формальна перевірка	Передбачає перевірку правильності оформлення первинних документів (заповнення всіх реквізитів), на основі яких були здійснені облікові записи
Нормативно-правова перевірка	Дає змогу встановити законність господарської операції. Цей прийом використовується у таких випадках: – при відображенні витрат виробництва в бухгалтерському обліку (перевірка правильності застосування рахунків бухгалтерського обліку); – під час виявлення порушень в обліку витрат виробництва (перевірка дотримання правильності записів у робочій документації внутрішнього контролера щодо понесених витрат)
Взаємна перевірка	Уможлиблює перевірку різних документів, у яких відбувається одна і та сама операція, з метою виявлення неправильних контрировок, або таких, що не підтверджені первинними документами
Експертна перевірка	Спрямована на виявлення фактів підробок та дописування в первинних документах, які підтверджують понесення витрат виробництва
Зустрічна перевірка	Полягає у співставленні одного і того ж самого документа на різних підприємствах
Логічна перевірка	Застосовується під час контролю за нестачею і втратами від псування цінностей, коли необхідно виявити можливі розкрадання та зловживання матеріально відповідальних осіб

Програма перевірки – це документ, що містить: завдання контролюючого органу для конкретного об’єкта (системи контролю певних господарських операцій, залишків на рахунках бухгалтерського обліку, циклу господарських операцій тощо); процедури, необхідні для виконання поставлених завдань; обсяги і терміни їх виконання [4, с. 66].

З метою одержання достовірної інформації з обліку витрат виробництва на ПАТ «Укргазвидобування», нами розроблено програму внутрішнього контролю виробничих витрат підприємства, яка дозволить контролювати

формування собівартості продукції та попередити виникнення витрат (Додаток Р).



**Рис. 3.4. Організаційна побудова технології внутрішнього контролю витрат виробництва ПАТ «Укргазвидобування»**

Другий, основний, етап перевірки пов'язаний із: проведенням аналізу первинних та зведених бухгалтерських документів щодо нарахування і списання витрат виробництва; здійсненням суцільної перевірки за відповідними рахунками; контролем за правильністю віднесення статей витрат виробництва до складу витрат, які зменшують оподатковуваний дохід платника податку на прибуток; перевіркою достовірності показників фінансової звітності щодо витрат виробництва.

Заключним підсумковим етапом контрольного процесу є оцінка результатів контролю, узагальнення даних, розробка рекомендацій, спрямованих на вдосконалення роботи.

### **3.3. Напрями удосконалення внутрішньогосподарського контролю витрат виробництва**

Варто зазначити, що здійснення внутрішнього контролю є складним і трудомістким процесом, який відбувається протягом життєвого циклу підприємства, має свої особливості для різних об'єктів перевірки, залежить від масштабу і виду діяльності, рівня організації бухгалтерського обліку. Тому постає питання його автоматизації.

На практиці для задоволення потреб бухгалтерського обліку розробниками програмного забезпечення запропоновано велику кількість облікових систем, між якими здійснюється конкуренція щодо функціонального наповнення. Що стосується внутрішнього контролю, то для перевірки інформації, поточного спостереження господарської діяльності підприємства, виконання функцій і задач контролю майже ніякі технічні засоби не використовуються.

Засоби автоматизованої обробки даних, у більшості випадків, використовуються контролерами тільки з метою оформлення документів чи для одержання довідкової інформації; окремі суб'єкти господарювання, з метою автоматизації внутрішнього контролю, самостійно розробляють програмні продукти, використання яких спрощує та прискорює розрахунки, дозволяє у короткий термін проводити перевірки певних ділянок бухгалтерського обліку [107, с. 114].

Враховуючи, що ринок програмного забезпечення в повній мірі забезпечений не тільки бухгалтерськими програмами, але і програмами для проведення економічного аналізу, деякі підприємства нафтогазовидобувної галузі намагаються пристосувати останні й для контролю; така адаптація відбувається через використання бухгалтерських програм шляхом розширення їх можливостей з додаванням аналітичного модулю. Що стосується автоматизації перевірок та аналітичних функцій, то подібні системи не дозволяють цього виконувати [1, с. 90].

На ПАТ «Укргазвидобування» потреба використання автоматизованих інформаційних систем (АІС) і технологій в процесі проведення внутрішнього контролю визначається такими факторами [1, с. 90]:

1. Трудомісткість контрольних процедур – характеризується великою кількістю арифметичних розрахунків та різними видами аналізу. Автоматизація внутрішнього контролю допоможе підвищити ефективність прийняття рішень, дозволить здійснювати розрахунки різного ступеню складності з використанням статистичних методів і методів моделювання.

2. Великі обсяги інформації підприємства, що потребують обробки та розроблення рекомендацій на основі одержаних результатів щодо запобігання в майбутньому помилок, зловживань, невідповідностей діючому законодавству.

3. Необхідність забезпечення швидкості проведення розрахунків, перевірок, забезпечення їх високою якістю.

4. Специфічність і різноманітність об'єктів контролю, які мають різні джерела виникнення, структуру, зміст, характерні особливості, що призводить до збільшення знань про них з метою їх контролю та обліку.

5. Циклічність господарської діяльності підприємства, що забезпечує систематичне виконання процесів діяльності. Систематичність внутрішнього контролю дозволить стандартизувати та уніфікувати методику його процедур та здійснити їх автоматизацію.

6. Швидкість повного виявлення помилок. Зменшення впливу людського фактору на будь-який процес діяльності підприємства, використовуючи засоби автоматизованої обробки даних зменшує ймовірність заподіяння навмисних помилок, полегшити процес їх виявлення.

Слід відмітити, що АІС можуть виступати об'єктом та інструментом внутрішнього контролю. Якщо АІС є об'єктом, то відбувається перевірка правильності функціонування даної системи, відповідності її нормам чинного законодавства. Якщо АІС є інструментом, то вона використовується для автоматизації типових процедур, полегшення їх здійснення, ефективної організації інформаційних потоків.

Проте, можливості інформаційних систем, як інструменту контролю, використовуються частково, що обумовлено [12, с. 270]:

- недостатньою увагою до важливості здійснення внутрішнього контролю з боку розробників програмного забезпечення;
- неповною реалізацією процедур контролю при інтеграції підсистем автоматизованої інформаційної системи управління;
- трудомісткістю процедур, які потребують ведення інформаційного фонду в повних обсягах і розробки достатньо складних алгоритмів.

Окрім того, інформаційні системи, як носії алгоритмів предметної галузі, самотійно не здатні на фінансові та будь-які інші махінації. На вході в систему відбувається контроль інформації на дотримання законодавства, на виході – перевірка виконання планів, нормативів, в середині – контроль здійснюється у

відповідності із математичними моделями та алгоритмами без втручання користувачів [107, с. 170].

В результаті проведеного дослідження, та враховуючи специфіку діяльності ПАТ «Укргазвидобування», нами запропоновано перспективні напрямки застосування автоматизованих інформаційних систем в процесі здійснення внутрішнього контролю витрат виробництва, які передбачають створення:

а) автоматизованого робочого місця (АРМ) контролера і відповідного програмного забезпечення, сумісного або інтегрованого в діючу АІС підприємства;

б) системи попереднього контролю з урахуванням інформаційної інтеграції

підсистем управління в умовах функціонування АІС;

в) експертної системи внутрішнього контролю;

г) алгоритмів автоматизованого здійснення тематичного контролю в залежності від об'єктів перевірки.

Дослідження показали, що організація автоматизованого робочого місця внутрішнього контролера передбачає наявність спеціальних програмних, технічних, інформаційних, організаційних, математичних, методичних засобів, призначених виконувати основні функції внутрішнього контролю. Тому важливим є функціональне наповнення АІС контролю. Основні функції та задачі, які повинна виконувати автоматизована система внутрішнього контролю на ПАТ «Укргазвидобування» для забезпечення його потреб представлені на рис. 3.5.

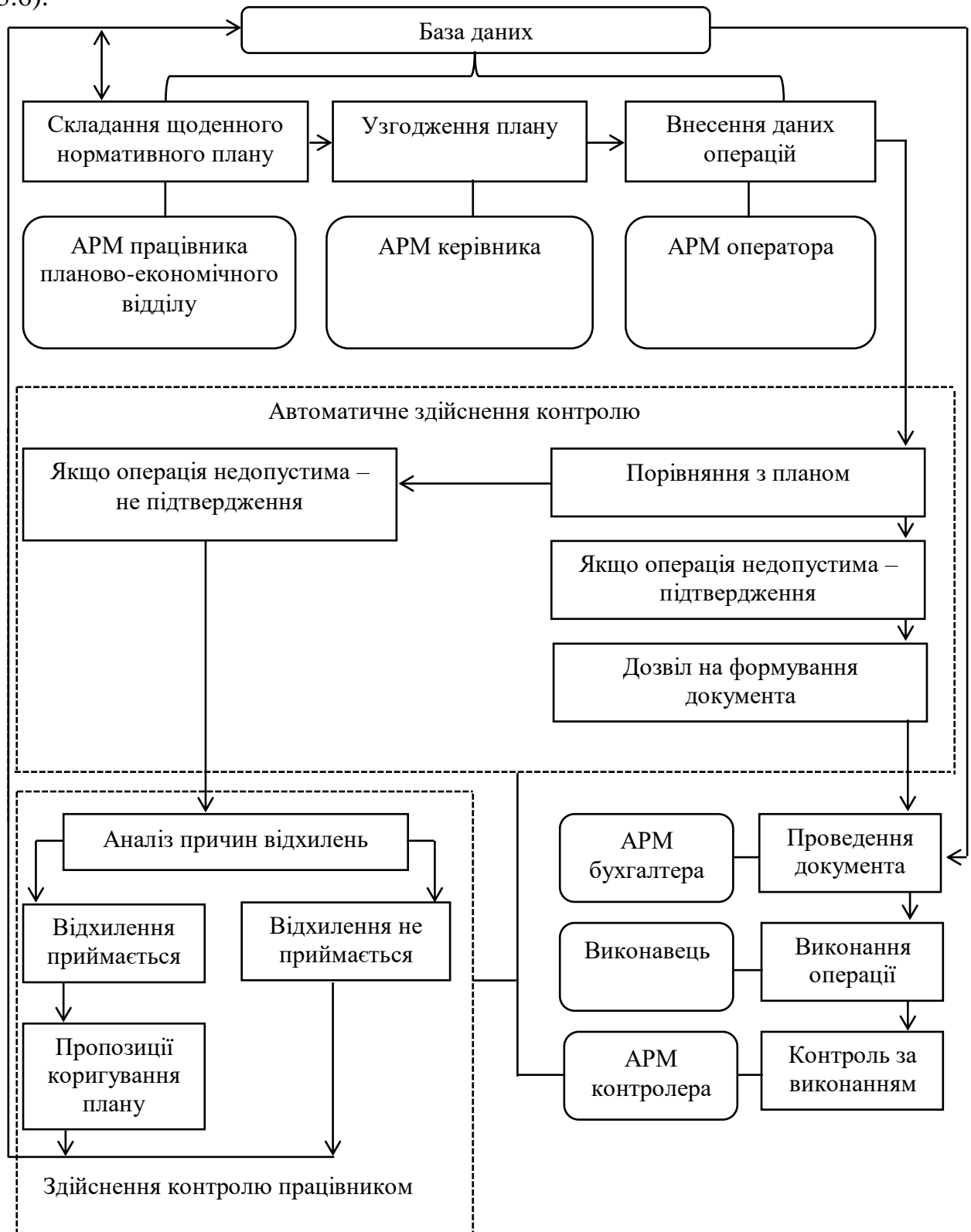
Головним завданням внутрішнього контролю витрат виробництва, проведеного шляхом тематичних перевірок, є їх аналіз, оцінка суттєвості помилок та прогнозування (рис. 3.5). У наслідок реалізації вказаних процедур, контролери мають розробляти рекомендації стосовно покращення стану об'єктів перевірки та запобігання в майбутньому зловживань, порушень, помилок [111, с. 461].



**Рис. 3.5. Функціональна структура автоматизованої інформаційної системи внутрішнього контролю витрат виробництва ПАТ «Укргазвидобування»**

Забезпечення ефективності системи контролю досягається в тих випадках, коли відбувається попередження майбутніх порушень і помилок. Тобто контроль необхідно здійснювати на початку процесу. Для цього доцільно мати систему жорстких обмежень, які б запобігали здійсненню незаконних операцій до початку їх виконання [112, с. 20]. З цією метою нами пропонується схема попереднього контролю, яка буде враховувати принцип розподілу обов'язків між працівниками, виявлення якого спостерігається на кожному

етапі процесу виробництва відповідного автоматизованого робочого місця (рис. 3.6).



**Рис. 3.6. Схема процесу попереднього контролю витрат виробництва в умовах застосування автоматизованої інформаційної системи ПАТ «Укргазвидобування»**



Відповідно до запропонованої схеми попередній контроль витрат виробництва відбувається автоматично та напівавтоматично за участю працівника. В моделі попереднього контролю забезпечується інформаційна інтеграція основних функцій управління: планування, регулювання, виконання, облік і контроль, що впливає на якість управління діяльності ПАТ «Укргазвидобування».

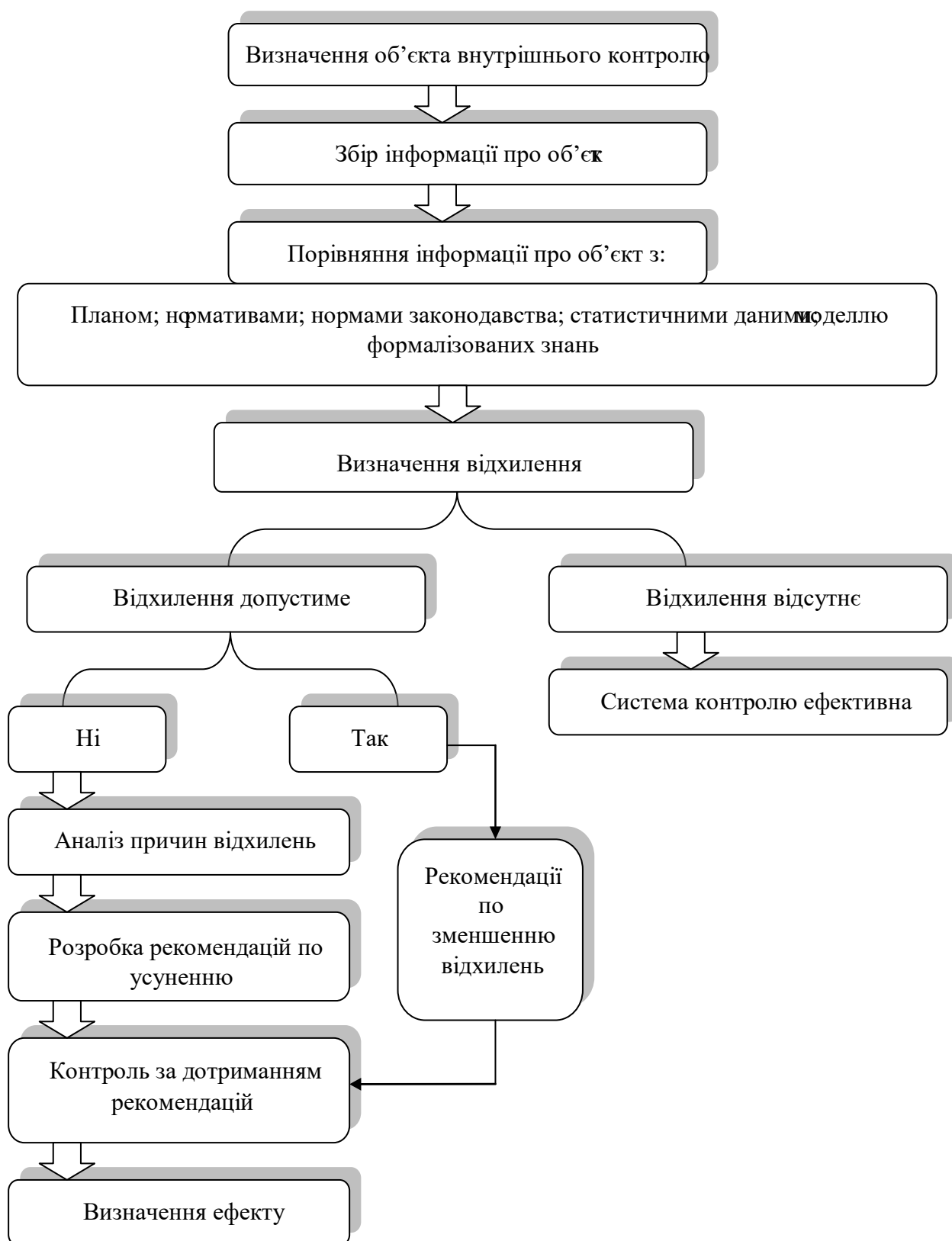
Необхідно також зазначити, що в процесі внутрішнього контролю відбувається порівняння фактичних даних з обраними в процесі планування як базис, а саме: нормативними планами, стандартами, нормами законодавства, моделями формалізованих знань, при цьому у наслідок виявлених відхилень контролер формує та презентує висновок про характер факторів, які вплинули на появу відхилення та розробляє рекомендації щодо поліпшення стану об'єкта контролю [113, с. 201].

За результатами проведеного дослідження процес внутрішнього контролю витрат виробництва на ПАТ «Укргазвидобування» представлений у вигляді графічної моделі (рис. 3.7).

Важливим етапом у технології внутрішнього контролю на ПАТ «Укргазвидобування» є виявлення відхилень. Визначення відхилень допомагає виявити межі ефективності або неефективності всієї діяльності або окремих частин і функцій підприємства.

З метою накопичення інформації про фактичні значення і відхилення контрольованих показників, та враховуючи організаційно-технологічні особливості діяльності ПАТ «Укргазвидобування», в роботі пропонується використання опитувальних листів об'єктів внутрішнього контролю (Додаток Ш), що включають наступні робочі документи (табл. 3.4).

Дослідження системи внутрішнього контролю дозволяють зробити висновок, що розробка алгоритмів для здійснення тематичних перевірок є перспективним напрямком автоматизації внутрішнього контролю на ПАТ «Укргазвидобування».



**Рис. 3.7. Графічна модель внутрішнього контролю витрат виробництва на ПАТ «Укргазвидобування»**

Таблиця 3.4

**Орієнтовний перелік робочих документів внутрішнього контролю  
витрат виробництва на ПАТ «Укргазвидобування»**

<b>№ робочого документу</b>	<b>Назва робочого документу</b>	<b>Примітка</b>
РД 1	Відомість про асортимент продукції, що видобувається, а також супутні товари та послуги	Складається щомісяця, Контролер, Савченко Н.Г.
РД 2	Відомість про споживання паливно-енергетичних ресурсів	
РД 3	Відомість про ціни та тарифи на споживані паливноенергетичні ресурси	
РД 4	Відомість про технічний облік споживання енергоносіїв та води	
РД 5	Відомість про компресорне устаткування	
РД 6	Відомість про склад і роботу котельні	
РД 7	Відомість про систему опалення будівель, споруд та цехів об'єкта, що споживає ПЕР	
РД 8	Відомість про технологічне устаткування та агрегати, що використовують паливо	

Враховуючи, що внутрішній контроль передбачає як визначення порушень, так і аналіз та формування рекомендацій, пропонується застосовування експертних систем, спрямованих на виконання аналітичних задач, здійснення певних висновків, пояснення результатів, прийняття рішень. Їх використання підвищить можливості користувачів і обмежить вплив людського фактору на результати [7, с. 384].

Експертну систему на ПАТ «Укргазвидобування» слід використовувати для рішення наступних задач, які складають її функціональне забезпечення: оцінки ефективності та цільового використання фінансових і матеріальних ресурсів; оцінки відповідності ведення фінансового, податкового та управлінського обліку законодавчим нормам; вироблення рекомендацій для уникнення в подальшому порушень, помилок та зловживань; прогнозування та запобігання прийняттю управлінських рішень, які можуть мати в майбутньому негативні наслідки; аналізу відповідності об'єктів контролю прийнятим управлінським рішенням; контролю виконання управлінських рішень.

Варто зазначити, що перевірка правильності формування бухгалтерської звітності та її аналізу стосовно витрат виробництва є важливою задачею внутрішнього контролю. Тому, враховуючи специфіку діяльності ПАТ «Укргазвидобування», нами пропонується наступний алгоритм контролю звітності (рис.3.8).

Необхідно зауважити, що автоматизована перевірка та аналіз бухгалтерської звітності витрат виробництва на ПАТ «Укргазвидобування» направлена на виконання наступних функцій внутрішнього контролю (рис. 3.9): моніторинг здійснених контіровок; перевірка оборотів за рахунками; опрацювання показників податкового обліку на предмет правильності їх формування; перевірка правильності складання фінансової звітності та отримання показників за нею; визначення показників фінансового стану підприємства, їх аналіз і підготовка висновку за ними; розрахунок і розподіл суттєвості [12, с. 284].

Заключним етапом проведення внутрішнього контролю витрат виробництва є формування вихідної контрольної інформації, яка повинна містити: перелік виявлених недоліків та відхилень, перелік обставин, за яких ці відхилення та недоліки були виявлені, оцінку виявлених відхилень з точки зору їх впливу на прийняті або реалізовані управлінські рішення, рекомендації по можливому виправленню даних відхилень, оцінку даних рекомендацій з точки зору їх можливого впливу на прийняті або реалізовані управлінські рішення.

Підсумкові документи внутрішнього контролю витрат виробництва на ПАТ «Укргазвидобування» повинні містити:

- інформацію для керівництва;
- інформацію для відділу, діяльність якого перевірялась; - інформацію для зацікавлених відділів підприємства.

Важливим моментом формування підсумкової контрольної інформації є розробка рекомендацій по результатам внутрішнього контролю. Як свідчить вітчизняна практика, рекомендації повинні надаватися у письмовій формі, бути зрозумілими, точними, логічно сформульованими, які не мали б двоїстого

тлумачення, при необхідності включати кількісні розрахунки, посилання на нормативні акти.



**Рис. 3.8. Схема автоматизації внутрішнього контролю бухгалтерської звітності щодо витрат виробництва на ПАТ «Укргазвидобування»**

Враховуючи специфіку діяльності ПАТ «Укргазвидобування», у вихідній інформації по результатам внутрішнього контролю витрат виробництва обов'язково слід зазначити, які з виявлених відхилень й недоліків є суттєвими,

а які – ні. Слід відмітити, що виявлені в ході внутрішнього контролю витрат виробництва недоліки, які не потребують суттєвих змін в діяльності посадових осіб (підрозділу, підприємства), необхідно усунути в ході здійснення перевірки, зробивши при цьому відповідні записи у заключному акті. Проте, якщо при перевірці виявлені серйозні порушення законодавства України або інших нормативно-правових актів, які вимагають внесення змін у бухгалтерський або податковий облік та звітність підприємства, то до розгляду матеріалів внутрішньогосподарського контролю варто залучити представників юридичного відділу. Останні повинні дати правову оцінку контрольній інформації.

В якості підсумкового документу по результатах внутрішнього контролю витрат виробництва є складання акту або довідки. Акт складається, якщо в ході перевірки були виявлені суттєві порушення, які у підсумку потребують притягнення винних осіб до матеріальної, адміністративної відповідальності. Довідка складається при невиявленні порушень або при виявленні несуттєвих помилок та порушень.

Як показує практика контрольної діяльності, з метою повного відображення інформації про результати внутрішнього контролю витрат виробництва, доцільно виокремлювати у акті (довідці) три частини: вступну, аналітичну та підсумкову частини.

Вступна частина буде містити назву підрозділу (відділу), який перевіряється; термін здійснення контролю (дату початку і закінчення); підставу проведення контролю та його мету, завдання (з посиланням на розпорядження або наказ керівництва, якщо вони видавались); період діяльності підрозділу (відділу), за який проведена перевірка; посади, прізвища осіб, діяльність яких оцінювалася; посади, прізвища осіб, що проводили і брали участь в здійсненні контролю; дату складання акту (довідки).

В свою чергу аналітична частина акту або довідки повинна містити систематизований виклад та обґрунтування фактів порушень та недоліків у роботі, здійснених посадовими особами та виявлених у ході перевірки,

розкриття пов'язаних з цими фактами обставин, що мають значення для ухвалення правильного рішення за результатами контролю. При відсутності порушень та недоліків, доцільно висвітлити позитивні результати діяльності підрозділу, що перевірявся.

Підсумкова частина акту або довідки повинна містити загальний висновок суб'єктів контролю щодо стану об'єкта перевірки, а також пропозиції щодо усунення виявлених порушень. При складанні акту викладаються найбільш суттєві недоліки, що призвели до прийняття необґрунтованих та економічно недоцільних управлінських рішень. Висновок осіб, які здійснювали контроль, повинен бути підкріплений аргументацією причин, що вплинули на висловлення ним такої думки, при необхідності слід навести посилання на чинні законодавчі акти, кількісні розрахунки.

За результатами проведеного дослідження, з метою повного відображення інформації про результати внутрішнього контролю витрат виробництва, та враховуючи організаційно-технічні особливості діяльності ПАТ «Укргазвидобування», нами запропоновано наступну форму акту (Додаток Т).

Відповідальність по розробці та складанню документів за результатами внутрішнього контролю повинна бути персоніфікована із ступінчатим підходом до розподілу обов'язків: безпосередній виконавець перевірки, має нести відповідальність за якісну змістовність документів, які складає, повноту інформаційного пошуку та його достатність для висновків. В свою чергу суб'єкти внутрішнього контролю вищої ланки відповідають за визначення об'єктів контролю та обсяг перевірки [17, с. 256].

Таким чином, в результаті організації ефективної системи внутрішнього контролю витрат виробництва ПАТ «Укргазвидобування» зможуть:

- ефективно функціонувати та мати стійкий розвиток в умовах конкуренції;
- ефективно зберігати та використовувати ресурси і можливості підприємства;

- вчасно виявляти і мінімізувати комерційні, фінансові й внутрішньофірмові ризики в управлінні підприємством;
- формувати адекватну сучасним перманентно мінливим умовам господарювання систему інформаційного забезпечення всіх рівнів управління, що дозволяє своєчасно адаптувати функціонування підприємства до змін у внутрішньому і зовнішньому середовищі.

### **Висновки за розділом 3**

1. За результатами дослідження стану, проблем та напрямів удосконалення внутрішньогосподарського контролю виробничих витрат в управління ПАТ «Укргазвидобування» зроблено висновок, що сучасні вимоги господарювання вимагають присутності внутрішнього контролю на всіх рівнях управління. На основі досліджених праць вітчизняних та зарубіжних науковців щодо економічної сутності «внутрішній контроль», встановлено багаторівневність даної категорії. Проведений аналіз визначень й тлумачень дозволив сформулювати власне визначення поняття контроль та відокремити його основні ознаки. Внутрішній контроль можна представити у вигляді певного процесу, спрямованого на досягнення поставленої мети та забезпечення відповідності функціонування конкретного об'єкта прийнятим управлінським рішенням: вивчення фактичного стану справ у суб'єкта господарювання, виявлення та попередження тих факторів і умов, які негативно впливають на виконання прийнятих рішень і досягнення поставленої мети та доведення цієї інформації до органу управління. Запропоноване трактування дозволить підвищити ефективність використання фінансових ресурсів органом управління ПАТ «Укргазвидобування».



2. Враховуючи специфіку діяльності ПАТ «Укргазвидобування», визначена основна мета внутрішнього контролю витрат виробництва, яка полягає у здійсненні планового виробничого процесу; стандартів якості продукції, що випускається; ефективності діяльності підприємства; фінансової конкурентоспроможності підприємства; гарантій належного виконання управлінського рішення; встановлення зворотного зв'язку в процесі управління, що дозволить вчасно виявити недоліки, порушення та надасть можливість їх своєчасно усунути.

3. Система суб'єктів внутрішнього контролю ефективної діяльності підприємства повинна відображати його організаційну структуру. З урахуванням характерних особливостей ПАТ «Укргазвидобування» встановлена загальна сукупність суб'єктів внутрішнього контролю, що забезпечить успішне функціонування системи внутрішнього контролю.

4. На побудову системи внутрішнього контролю на ПАТ «Укргазвидобування» впливає дотримання принципів і вимог, тобто основних правил, що охоплюють контрольну діяльність в цілому. Сформована у роботі сукупність зазначених принципів і вимог є основою ефективного функціонування системи внутрішнього контролю витрат виробництва на ПАТ «Укргазвидобування».

5. Основою формування контрольного процесу є програма перевірки, що включає певний перелік питань. З метою одержання достовірної інформації з обліку витрат виробництва, на ПАТ «Укргазвидобування» запропонована програма внутрішнього контролю, яка дозволить контролювати формування собівартості продукції та попередити виникнення витрат.

6. Опрацювання підходів до внутрішнього контролю на ПАТ «Укргазвидобування» дозволило сформувати порядок, за яким контролер оперативно здійснює порівняння фактичних даних бухгалтерського обліку та інших складових системи управління з нормативами планового процесу, законодавства, внутрішніми стандартами, даними статистики тощо; на підставі цього встановлюються відхилення та готується висновок про причини таких

відхилень, надаючи рекомендації щодо поліпшення стану об'єкта контролю. Представлений у роботі порядок внутрішнього контролю витрат виробництва дозволить вчасно виявити відхилення та розробити рекомендації стосовно їх усунення.

7. Формування вихідної контрольної інформації є заключним етапом проведення внутрішнього контролю витрат виробництва, що включає інформацію для керівництва; інформацію для відділу, діяльність якого перевірялась; інформацію для зацікавлених відділів підприємства. В якості підсумкового документу по результатам внутрішнього контролю витрат виробництва пропонується використовувати акт перевірки, що дозволить відобразити найбільш суттєві недоліки та надати рекомендації щодо їх усунення.

## ВИСНОВКИ

У дипломній роботі здійснено теоретичне узагальнення і запропоновано нові підходи до вирішення наукових задач, що полягає в дослідженні й розробці науково-методичних і практичних рекомендацій, спрямованих на вдосконалення методики обліку і внутрішньогосподарського контролю виробничих витрат на прикладі ПАТ «Укргазвидобування».

На основі проведеного дослідження теоретичних засад обліку витрат та практичного аспекту даного питання з'ясовано наступне:

1. З метою формування інформації про витрати на підприємствах нафтогазовидобування та враховуючи різні підходи вітчизняних та зарубіжних науковців до трактування поняття «витрати», а також нормативну базу стосовно сутності терміну «витрати», під «витратами виробництва нафтогазовидобувного підприємства» слід розуміти використані за певний період ресурси підприємства у грошовому вимірі, які необхідні для здійснення господарської діяльності.

2. Існуючі класифікації витрат різні за своїм економічним змістом, напрямками використання, місцем виникнення та іншими ознаками. Враховуючи специфіку діяльності нафтогазовидобувної галузі, запропоновані наступні елементи групування витрат для підприємства ПАТ «Укргазвидобування»: витрати на визначення планової та фактичної собівартості продукції; витрати для цілей управління прибутком в ринкових умовах; витрати для ефективного контролю і регулювання. Ця класифікація витрат дозволяє охопити усі сфери діяльності нафтогазовидобувних підприємств та найбільш точно узагальнити витрати виробництва, підвищити ефективність управління ними, підсилити контроль за витратами, а також належним чином удосконалити організацію та методику обліку витрат ПАТ «Укргазвидобування».

3. Надана характеристика фінансово-господарської діяльності досліджуваного підприємства та постановки обліково-аналітичної роботи на

ньому. За результатами дослідження зроблено висновок, що відповідно до Статуту основними напрямками діяльності ПАТ «Укргазвидобування» є виробництво видобування природного газу, газового конденсату, нафти та інших корисних копалин; транспортування внутрішньопромисловими трубопроводами (приєднаними мережами) природного газу, газового конденсату, нафти і інших корисних копалин; зберігання споживачам газового конденсату, нафти і інших корисних копалин (крім природного газу).

Проаналізувавши інформацію про діяльність ПАТ «Укргазвидобування» за додатками відмічено, що загальна величина капіталу у 2019 році становила 145630950 тис. грн, що на 1205496 або на 0,8% менше, ніж на кінець 2017 року та на 4879225 тис. грн або на 3,5% більше показника 2018 року.

Власний капітал ПАТ «Укргазвидобування» у 2019 році становив 119401244 тис. грн, що на 3972388 тис. грн. або 3,2% менше, ніж на кінець 2017 року та на 8592329 тис. грн або на 7,8% більше показника 2018 року.

Позиковий капітал підприємства на кінець 2019 року становив 26229706 тис. грн., що на 2766892 тис. грн, або 11,8% більше ніж на кінець 2017 року та на 3713104 тис. грн, або на 12,4% менше показника 2018 року, що характеризую діяльність підприємства позитивно.

Середньорічна вартість основних засобів основного виду діяльності (за первісною вартістю) у 2019 році склала 107648760 тис. грн та має тенденцію до зростання. Так у порівнянні з 2017 роком їх вартість зросла на 25910182 тис. грн. або на 31,7%, а у порівнянні з 2018 роком на 8002057 тис. грн або на 8,0%.

Середньооблікова чисельність персоналу у 2019 році скоротилася на 1540 осіб у порівнянні з 2017 роком, а у порівнянні з 2018 роком - на 1243 особи і становила у 2019 році 19076 особи.

Чистий дохід від реалізації товарів, робіт, послуг є основним обсяговим показником діяльності ПАТ «Укргазвидобування», отже його зростання варто оцінити позитивно. Чистий дохід від реалізації за 2019 рік становив 78963830 тис. грн, що більше показника 2017 року на 3871609 тис. грн, або на 5,2% та менше, ніж у 2018 році на 6181 тис. грн.

Динаміка собівартості реалізованої продукції має також тенденцію до зростання, так, цей показник у 2019 році становив 41979950 тис. грн, що на 8950161 тис. грн або на 27,1% вище, ніж у 2017 році та на 1378242 тис. грн, або на 3,4% вище ніж у 2018 році.

Аналіз валового прибутку ПАТ «Укргазвидобування» протягом 2017-2019 років свідчить, що валовий прибуток у 2019 році становив 36983880 тис. грн, що на 5078552 тис. грн, або на 12,1%, нижче ніж у 2017 році, та на 1384423 тис. грн, або на 0,6% нижче, ніж у 2018 році.

За результатами операційної діяльності підприємство у 2019 році одержало прибуток у сумі 24902142 тис. грн, що на 14821455 тис. грн, або на 37,3% нижче показника 2017 року та на 9300267 тис. грн, або на 27,2% нижче розміру прибутку 2018 року.

Чистий прибуток у 2019 році становив 19048972 тис. грн, що на 11423537 тис. грн, або на 37,5% показника 2017 року, та на 8086223 тис. грн, або на 29,8% нижче розміру прибутку 2019 року.

Отже, показники діяльності підприємства ПАТ «Укргазвидобування» протягом 2019 року необхідно оцінити позитивно, адже результатом його діяльності є отриманий прибуток у аналізному періоді. Проведені розрахунки підтверджують тенденцію до покращення основних показників діяльності підприємства.

4. За результатами проведеного дослідження сучасного стану обліку виробничих витрат та напрямів його удосконалення зроблено висновок, що сучасні запити управління потребують внесення змін в організаційну структуру досліджуваного ПАТ «Укргазвидобування». У зв'язку з цим виникає потреба у переформуванні відповідальності окремих менеджерів з функціонального аспекту управління на управління за видами діяльності. Враховуючи специфіку ПАТ «Укргазвидобування», запропоновано застосування функціонально орієнтованої системи обліку відповідальності, що дозволить функціональним службам здійснювати всю технічну підготовку виробництва, готувати варіанти

вирішення питань, пов'язаних з процесом виробництва, звільнити лінійних керівників від планування, фінансових розрахунків тощо.

5. На основі аналізу нормативно-законодавчої бази, економічних підходів до визначення сутності «собівартість продукції», а також ураховуючи специфіку діяльності підприємства ПАТ «Укргазвидобування», собівартість продукції нафтогазовидобувного підприємства у роботі трактується як сума витрат виробництва та реалізації продукції звітного періоду у грошовій формі.

У роботі розроблено фрагмент робочого Плану рахунків управлінського обліку за центрами витрат для підвищення достовірності відображення інформації стосовно понесення витрат за центрами основного і допоміжного виробництв ПАТ «Укргазвидобування». Удосконалення номенклатури та змісту статей загальновиробничих витрат, доповнення і обґрунтування номенклатури статей постійних та змінних витрат, які рекомендовані для застосування, уможливить підвищення точності обчислення собівартості продукції ПАТ «Укргазвидобування».

6. Виходячи з практики роботи ПАТ «Укргазвидобування», пропонується як організаційну одиницю системи управління розглядати центр відповідальності, який доцільно вважати не тільки інструментом внутрішнього контролю діяльності окремих підрозділів, а й використовувати як основу для оцінювання діяльності підприємства загалом. З метою організації поточного контролю й достовірного калькулювання собівартості продукції пропонується під центром витрат ПАТ «Укргазвидобування» розуміти центр відповідальності, керівник якого здійснює планування, нормування та облік витрат виробництва з метою контролю та управління ними, що надасть можливість органам управління контролювати ефективність формування та використання фінансових ресурсів у межах контрольованої ними діяльності. З огляду на специфіку діяльності ПАТ «Укргазвидобування» пропонується застосування функціональноорієнтованої системи обліку відповідальності, що дозволить функціональним службам здійснювати всю технічну підготовку виробництва, готувати варіанти вирішення питань, пов'язаних з процесом

виробництва, вивільнити лінійних керівників від роботи з планування та фінансових розрахунків.

7. Проведений аналіз визначень й тлумачень економічної сутності «внутрішній контроль» дозволив сформулювати власне визначення: внутрішній контроль – це процес, який забезпечує відповідність функціонування конкретного об'єкта прийнятим управлінським рішенням і спрямований на успішне досягнення поставленої мети. З урахуванням характерних особливостей ПАТ «Укргазвидобування» встановлена загальна сукупність суб'єктів внутрішнього контролю, що забезпечить успішне функціонування системи внутрішнього контролю. Сформована у роботі сукупність зазначених принципів і вимог є основою ефективного функціонування системи внутрішнього контролю витрат виробництва на ПАТ «Укргазвидобування».

8. З метою одержання достовірної інформації з обліку витрат виробництва на ПАТ «Укргазвидобування» запропонована програма внутрішнього контролю для посилення контролю за формуванням собівартості продукції та попередження виникнення нераціональних витрат. Представлений у роботі процес внутрішнього контролю витрат виробництва надасть можливість вчасно виявити відхилення та розробити рекомендації стосовно їх усунення. Формування вихідної контрольної інформації як заключний етап проведення внутрішнього контролю витрат виробництва включає інформацію для керівництва відділу, діяльність якого перевірялась, а також для зацікавлених відділів підприємства. Як підсумковий документ за результатами внутрішнього контролю витрат виробництва ПАТ «Укргазвидобування» запропоновано використовувати акт перевірки, у якому відображаються найбільш суттєві недоліки та надаються рекомендації щодо їх усунення.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ІНФОРМАЦІЙНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Атамас П. Й. Управлінський облік: Навчальний посібник / П. Й. Атамас. – К.: Центр навчальної літератури, 2014. – 440 с.
2. Аудит : підручник / О.А. Петрик, В.О. Зотов, Б.В. Кудрицький та ін. – К. : КНЕУ, 2016. – 498 с.
3. Базилінська О. Я. Фінансовий аналіз: теорія та практика: навчальний посібник / О.Я. Базилінська. - К.: ЦУЛ, 2013. - 328 с.
4. Бардаш С. В. Щодо побудови базової класифікаційної моделі господарського контролю / С. Бардаш // Вісник КНЕУ. – 2016. – № 2. – С. 66–71.
5. Безверхий К. В. Інформаційний комплекс облікової системи та звітність в Україні : монографія / К. В. Безверхий, Т. В. Бочуля. – Київ.: Центр учбової літератури, 2014. – 184 с.
6. Бехтерева Е. В. Себестоимость: от управленческого учета затрат до бухгалтерского учета расходов / Е. В. Бехтерева. – М.: «Омела –Л», 2017. – 77с.
7. Білуха М. Т. Фінансовий контроль: теорія, ревізія, аудит: Підруч. для студ. вищ. навч. закл. / М. Т. Білуха, Т. В. Микитенко. – К.: Українська академія оригінальних ідей, 2012. – 888 с.
8. Бондар М.І. Звітність підприємства: підручник. / М. І. Бондар, Ю. А. Верига, М. М. Орищенко та ін. – К. : «Центр учбової літератури», 2015. – 570 с.
9. Бондаренко Н.М. Сутність та класифікація витрат підприємства [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.vestnikdnu.com.ua-/archive/201482/111.html>.
10. Бутинець Т.А. Документування господарських операцій: теорія, методологія, комп'ютеризація. Наукове видання. – Житомир: ЖІТІ, 2012. – 412 с.
11. Бутинець Ф.Ф. Історія бухгалтерського обліку: [навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. 2-ге вид., доп. і перероб.] / Ф.Ф. Бутинець / в 2-х частинах. Ч. І. - Житомир: ПП «Рута», 2009. – 512 с.



12. Бутинець Ф. Ф. Контроль і ревізія: підручн. / Ф. Ф. Бутинець, С. В. Бардаш, Н. М. Малюга, Н. І. Петренко. – 2-ге вид., доп. і перероб. – Житомир: ЖІТІ, 2010. – 512 с.
13. Бутинець Ф.Ф. Організація бухгалтерського обліку: підручник / Ф.Ф. Бутинець, О.П. Войналович, І.Л. Томашевська. – Житомир: ТОВ “Рута”, 2011. – 528 с.
14. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: монографія / Ю.А. Верига, О.В. Карпенко, О.Ф. Савченко та ін. - Полтава: РВВ ПУСКУ, 2011. - 337 с.
15. Бухгалтерський облік: навчальний посібник / Ю.А. Верига, М.О. Виноградова, Т.В. Гладких, О.С. Гусакова, А.Ж. Пшенична, Н.В. Фірсова.– К.: Центр учбової літератури, 2012. – 500 с.
16. Вахрушина М. А. Управленческий учет: учеб. пособие по программе подготовки и аттестации профессиональных бухгалтеров. Базовый курс / М. А. Вахрушина, С. А. Рассказова-Николаева, М. И. Сидорова. – М.: БИНФА, 2012. – 173 с.
17. Виговська Н. Г. Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація: монографія / Н. Г. Виговська. – Житомир: ЖДТУ, 2012. – 532 с.
18. Верига Ю. А. Словник нормативних термінів з фінансового контролю / Ю.А. Верига, Г.О. Соболев. – К.: ЦУЛ, 2014. – 168 с.
19. Внутрішньогосподарський контроль : навч. посіб. / Л.В. Гуцаленко, М.М.Коцупатрий, У.О. Марчук – К.: Центр учбової літератури, 2014. – 496 с.
20. Гавриловська Л.М. Фінансовий облік-2: [Навч.-метод. посібн. для самост. вивч. дисц.] / Гавриловська Л. М., Головка Т. В., Ларіонова А. С. – К.: КНЕУ, 2014. – 280 с.
21. Гоголь Т. А. Обліково-аналітичне забезпечення управління підприємств малого бізнесу : монографія / Т. А. Гоголь. – Чернігів : Видавець В.М. Лозовий, 2014. – 384 с.
22. Голов С. Ф. Управлінський облік: підручник / С.Ф. Голов. – К.: Центр навчальної літератури, 2018. – 400 с.

23. Гончарук Я.А. Інформаційні системи і технології в обліку : навчальний посібник / Я.А. Гончарук., Н.С. Марушко, Д.С. Лозовицький, Г.М. Воляник - Львів: «Магнолія 2006», 2017. - 400 с.

24. Господарський Кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV / Україна. Міністерство фінансів України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>

25. Грицай О. І. Удосконалення класифікації витрат на інноваційні процеси промислового підприємства. / О. І. Грицай // Вісник Хмельницького національного університету Економічні науки науковий журнал № 6, Т.3 (143), Хмельницький, 2019 – С. 219–223.

26. Давидович І. Є. Управління витратами: Навчальний посібник. / І. Є. Давидович. – К.: Центр учбової літератури, 2016. – 320 с.

27. Державний стандарт України. Організація промислового виробництва. Облік, аналіз та планування на промисловому підприємстві. Терміни та визначення. ДСТУ 2962-94. – К.: Держстандарт України, 1995. – 52 с.

28. Діденко С. В. Ретроспектива і сучасність поняття «витрати» як об'єкта управлінського обліку / С. В. Діденко, Ю. І. Матюшина // Економіка і регіон. Науковий вісник Полтавського національного технічного університету імені Юрія Кондратюка. – Полтава: ПолтНТУ, 2015. – № 4. – С. 203-208.

29. Дідоренко Т. В. Сутність витрат як об'єкта бухгалтерського обліку. Молодий вчений. 2015. – № 1 (1). – С. 78-81.

30. Дікань Л. В. Контроль і ревізія: навчальний посібник / Л. В. Дікань. – Київ: Центр навчальної літератури, 2012. – 245 С.

31. Друри К. Управленческий и производственный учет: учебник / К. Друри. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 1071 с.

32. Засадний Б. А. Розвиток бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю діяльності підприємств в умовах застосування МСФЗ: монографія / Б. А. Засадний – К. : Кондор, 2018. – 304 с.

33. Звітність підприємств : навч. посіб. (для студ. вищ. навч. закл. за спец. «Облік оподаткування») / [В. П. Пантелеєв, О. А. Юрченко, Г. М. Курило, К. В.

Безверхий ; за заг. редакцією д. е. н., проф. В. П. Пантелеєва]. – К.: ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2017. – 432 с.

34. Ивашкевич В. Б. Организация управленческого учета по центрам ответственности и местам формирования затрат / В. Б. Ивашкевич // Бухгалтерский учет . – 2015. – № 5. – С. 15–18.

35. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: наказ Міністерства Фінансів України № 291 від 30.11.1999р. / Україна. Міністерство фінансів. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

36. Карпенко Є. А. Фінансовий облік: навчально-методичний посібник / Є.А. Карпенко. – Полтава: ПУЕТ, 2014. – 359 с.

37. Кириленко В. В. Історія економічних вчень: навчальний посібник / В. В. Кириленко. – Тернопіль : «Економічна думка», 2014 – 233 с.

38. Кім Ю. Г. Бухгалтерський та податковий облік: Первинні документи та порядок їх заповнення / Ю. Г. Кім. – К. : ЦУЛ, 2015. – 600 с.

39. Коваленко М. А., Лобанова Н. В. Шляхи підвищення платоспроможності підприємства та фінансові джерела його проведення. Фінанси України. 2014. № 8. С. 69–75.

40. Ковальчук К.Ф. Аналіз господарської діяльності: теорія, методика, розбір конкретних ситуацій.: навчальний посібник / К.Ф.Ковальчук - К.: Центр учбової літератури, - 2014. – 326 с.

41. Когут У. І. Критерії класифікації витрат підприємства / Когут У. І. // Вісник економічної науки України. – 2014. – С. 43-49.

42. Концептуальна основа фінансової звітності: стандарт, виданий Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, від 1 вересня 2015 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>

43. Корецький М. Х. Управлінський облік: Навч. посібник / М. Х. Корецький,

44. Н. В. Дадій, Л. В. Пельтек. – К.: Центр учбової літератури, 2017. –296 с.

45. Костецька Н. І. Класифікація витрат як основа формування стратегії зниження витрат підприємства / Н. І. Костецька // Вісник Хмельницького національного університету. – 2015.– №6.– Т. І. – С. 71–74.
46. Коуз Р. Заметки к «Проблеме социальных издержек» / Р. Коуз., пер. с англ. Фирма, рынок и право. – М.: Новое издательство, 2012. – с. 150.
47. Кукукина И. Г. Управленческий учет / И. Г. Кукукина. – Москва: ФиС, 2015. – 400 с.
48. Крупка Я. Д. Фінансовий облік : підручник / Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Н. В. Гудзь. – Тернопіль : ТНЕУ, 2017. – 451 с.
49. Кучерява М. В. Оцінка якості інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень як напрям діяльності міжнародних організацій. Наукові праці НДФІ. – 2017.– Вип. 4(81). – С. 128-142. – [Електронний ресурс]. – Спосіб доступу: [http://npndfi.org.ua/?page\\_id=723&aid=893&lang=uk](http://npndfi.org.ua/?page_id=723&aid=893&lang=uk).
50. Лаговська А.О. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: навчальний посібник / О. А. Лаговська, С. Ф. Легенчук, В. І. Кузь, С. В. Кучер. – К.: Кондор, 2018. – 418 с.
51. Левицька С. О. Економічна сутність дефініцій використання ресурсів: витрати, видатки, затрати / С. О. Левицька, Л. В. Лук'янчук // Вісник національного університету водного господарства природокористування. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://nuwm.rv.ua/metods/asp/v382ek.html>.
52. Левицька С. О. Звітність підприємств: підручник / С. О. Левицька, Я. В. Лебедзевич, О. О. Осадча. – Київ : Центр учбової літератури, 2012. – 240 с.
53. Лень В. С. Бухгалтерський облік в Україні: основи та практика: навч. посіб. / В. С. Лень, В. В. Гливенко. – Тернопіль.: Навчальна книга - Богдан, 2013. – 752 с.
54. Леоненко П.М., Юхименко П.І. Історія економічних учень: Підручник. – К.: Знання, 2014. – 639 с.
55. Лісовицький В.М. Історія економічних вчень / В.М. Лісовицький – К.: «Центр навчальної літератури», 2014. – 220 с.

56. Марченко Д. М. Удосконалення організації внутрішнього фінансового контролю підприємств / Д. М. Марченко, Г. М. Яровенко // Актуальні проблеми економіки. – 2015. – №2. – С. 163–171.

57. Марчин М.І. Організаційна модель управлінського обліку операційних витрат цукрової промисловості / М.І. Марчин // Агросвіт. – 2012. – № 16. – С. 44–49. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://nbuv.gov.ua/UJRN/agrosvit\\_2012\\_16\\_211](http://nbuv.gov.ua/UJRN/agrosvit_2012_16_211).

58. Матюшіна Ю. І. Особливості обліку витрат за центрами відповідальності на газовидобувних підприємствах / Ю. І. Матюшіна // Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції «Інноваційна економіка, інтелектуальна власність та трансфер технологій», м. Дніпропетровськ, 16-18 квітня 2014р. – С. 209–211.

59. Матюшіна Ю. І. Загальні засади організації внутрішнього контролю витрат виробництва в управлінні нафтогазовидобувних підприємств / Ю. І. Матюшіна / Економіка і регіон. Науковий вісник Полтавського національного технічного університету імені Юрія Кондратюка. – Полтава: ПолтНТУ, 2015. – № 3.

60. Матюшіна Ю. І. Трагування витрат як економічної категорії та необхідність їх класифікації / Ю. І. Матюшіна // Сучасна економічна наука: теорія і практика: матеріали міжвузівської науково-практичної конференції. Полтава, 5–6 квітня 2011 р. – Полтава: ПолтНТУ, 2011. – С. 189–192.

61. Мельник Т.Г. Бухгалтерський облік. Практикум. навчальний посібник / Мельник Т.Г. - К.: Кондор-Видавництво, 2017. - 269 с.

62. Методичні рекомендації з перевірки порівнянності показників фінансової звітності, затверджені наказом МФУ від 11.04.2013 р. № 476 / Україна. Міністерство фінансів України.. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>

63. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості: наказ Міністерства промислової політики України №

47 від 9 липня 2007 року N 373 / Україна. Міністерство промислової політики України.. [Електронний ресурс] – Режим доступу: [http:// industry.kmu.gov.ua/](http://industry.kmu.gov.ua/)

64. Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку, затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2000 р. № 356 / Міністерство фінансів України. . [Електронний ресурс] – Режим доступу: [www.zakon.rada.gov.ua](http://www.zakon.rada.gov.ua)

65. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності : наказ Міністерства фінансів України 28.03.13 р. № 433 р. / Україна. Міністерство фінансів України. . [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>

66. Мишолівський Б. І. Визнання та класифікація витрат // Вісник Львівської Комерційної академії. – Серія економічна, випуск 16 – Львів: Львівська Комерційна академія, 2014. – С. 345 – 351. С. 345.

67. Міжнародні стандарти фінансової звітності / Міністерство фінансів України. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>.

68. Мних Є.В. Економічний аналіз: підручник / Є.В. Мних. – К.: Знання, 2011. – 630 с.

69. Мних Є.В. Фінансовий аналіз : підручник / Є.В. Мних, Н.С. Барабаш. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2014. – 536 с.

70. Мошенський С. З. Економічний аналіз : [підручник для студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів] / С. З. Мошенський, О. В. Олійник; [за ред. д.е.н., проф., Заслуженого діяча науки і техніки України Ф. Ф. Бутинця]. – [2-ге вид., доп. і перероб.]. – Житомир : ПП “Рута”, 2012. – 704 с.

71. Нападовська Л. В. Внутрішньогосподарський контроль у ринковій економіці / Л. В. Нападовська. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2011. – 224 с.

72. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 7 лютого 2013 р. № 73 (зі змін. і доп.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.buhgalter911.com>

73. Норт Д. Інституції, інституційна зміна та функціонування економіки / Д. Норт. – К.: Основи, 2011. – 198 с.
74. Організація стратегічного обліку витрат діяльності промислового підприємства: монографія / Н.В. Болдуєв, О.В. Болдуєва, Т.П. Макаренко, Г.В. Власик, О.В. Клименко. – Запоріжжя: КПУ, 2014. – 164 с.
75. Організація і методика економічного аналізу : навчальний посібник / [автори і уклад. Г. І. Андрєєва, В. А. Андрєєва]. – Суми : ДВНЗ “УАБС НБУ”, 2013. – 353 с.
76. Павлюк В. В. Контроль і ревізія: навчальний посібник / В. В. Павлюк, В. М. Сердюк, Ш. М. Акаєв. – К.: Центр навчальної літератури, 2016. – 196 с.
77. Панасюк В. Управління витратами виробництва / В. Панасюк. – Тернопіль:
78. Парнюк В. Про практику калькулювання собівартості продукції та протизатратний механізм / В. Парнюк // Економіка України. – 2017. – № 3. – С. 28–33.
79. Пантелеєв В.П. Внутрішньогосподарський контроль: методологія та організація: моногр. / Пантелеєв В.П.; Державна академія статистики, обліку та аудиту. – К.: ДП “Інформ.-аналіт. агенство”, 2012. – 491 с.
80. Пилипів Н.І. Облік і контроль затрат на газотранспортних підприємствах: монографія / Н.І.Пилипів. – Івано-Франківськ: ВДВ ЦІТ, 2013. – 364 с.
81. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291 в редакції Наказу Міністерства фінансів України від 09.12.2011 № 1591 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.zakon.rada.gov.ua](http://www.zakon.rada.gov.ua)
82. Податковий Кодекс України від 02 грудня 2010 р. № 2755-VI (зі змін. і доп.). [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>
83. Позняковська Н.М. Фінансовий облік. Частина 1. : навчальний посібник / Н.М. Позняковська, Ю.В. Довгалець — К.: Видавничий дім «Кондор», 2017. -

274 с.

84. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку [Електронний ресурс] – Спосіб доступу: <http://buhgalter911.com-/Res/PSBO/PSBO.aspx>

85. Прокопенко І. Ф. Методика і методологія економічного аналізу : навч. посіб. / Прокопенко І. Ф., Ганін В. І. – К. : Центр учбової літератури, 2013. – 430 с.

86. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.99 р. № 996. зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс] / Україна. Верховна Рада. - Спосіб доступу: <http://www.rada.gov.ua>

87. Прохар Н.В. Фінансовий облік: навчально-методичний посібник / Н.В. Прохар, Є.А. Карпенко. – Полтава: ПУЕТ, 2016. – 119 с.

88. Прус Н. В. Планування витрат у системі економічної безпеки підприємства / Н. В. Прус // Перспективи управлінської діяльності суб'єктів господарювання: зб. тез доповідей Всеукр. наук.-практ. конф. 17 лют. 2018р. – Черкаси: Вид-во ТОВ «МАКАЛУТ», 2018. – С. 267–270.

89. Пушкар М. С. Контролінг: [монографія] / М. С. Пушкар. – Тернопіль, 2014.– 146 с.

90. Радченко К.М. Витрати виробництва в обліковій політиці підприємства / К.М. Радченко// Вісник ЖДТУ. – 2013. - Випуск 2 (56).

91. Савченко С. І. Удосконалення внутрішньогосподарського контролю витрат / Савченко С. І. // Вісник ЖДТУ. - 2015. - №3(37). - С. 97-106.

92. Садовська І. Б. Бухгалтерський облік : навч. посіб. / І. Б. Садовська. – К. : ЦУЛ, 2017. – 688 с.

93. Сіменко І.В. Аналіз господарської діяльності: навчальний посібник / за заг. ред. І. В. Сіменко, Т.Д. Косової. – К. : Центр учбової літератури, 2015. – 384 с.

94. Склабінська А.І. Фінансовий аналіз: навчальний посібник / А.І. Склабінська, С. А. Дrajниця, Л. Д. Федорук. – Львів : Новий світ-2000, 2015. – 342 с.

95. Собівартість і ціна у плануванні, обліку та оподаткуванні: збірник



систематизованого законодавства / В.Т. Батіщев, С.М. Дробоття; засновн. ЗАТ «ХК «Бліц-Інформ». - Вип. 7. - К.: Бліц-Інформ, 2015. – 224 с.

96. Сокін А.А. Роль внутрішнього контролю в корпоративному управлінні // Управління компанією. – 2014. – № 12. – С. 50.

97. Стандарт організацій України «Видобуток газу, газового конденсату, нафти. Облік та калькулювання собівартості», затвердженого наказом ДК «Укргазвидобування» від 25.12.07 № 797. – 38 с.

98. Сук Л.К. Фінансовий облік: навч. посіб. / Л.К. Сук, П.Л. Сук. – К.: Знання, 2012. – 647с.

99. Тарасевича В. М. Історія економічних вчень : підручник / за ред. Тарасевича В. М., Петруні Ю. Є. – К. : «Центр учбової літератури», 2016. – 352 с.

100. Тарасюк Г. М. Планування діяльності підприємства: навч. посіб. / Г. М. Тарасюк, Л. І. Шваб. – К.: «Каравела», 2013. – 432с.

101.Ткаченко Н. М. Бухгалтерський (фінансовий) облік, оподаткування і звітність : підручник / Н. М. Ткаченко. – Київ: Алерта, 2013. – 982 с.

102. Тринька Л. Я. Економічний аналіз : навчально-методичний посібник /Л. Я. Тринька, О. В. Липчанська-Іванчук. – К.: Алерта, 2015. – 568 с.

103.Трухан О. Л. Розвиток теорії витрат: еволюція і сучасні тенденції / О.Л. Трухан // Вісник Житом. держ. тех. університету / Економічні науки. - Житомир : ЖДТУ, 2013. – №4 (26). – С. 380-388.

104. Турило А. М. Уточнення сутності поняття «витрати» і їхньої економічної оцінки на підприємстві / А. М. Турило, Ю. Б. Кравчук, Н. М. Цуцурук // Актуальні проблеми економіки. – 2014. – № 11. – С. 85–88.

105. Турило А. М. Управління витратами підприємства: навч. посібник / А. М. Турило, Ю. Б. Кравчук, А. А. Турило – К.: Центр навчальної літератури, 2015. – 120 с.

106. Тринька Л. Я. Економічний аналіз : навчально-методичний посібник /Л. Я. Тринька, О. В. Липчанська-Іванчук. – К.: Алерта, 2015. – 568 с.

107. Усач Б. Ф. Контроль і ревізія: Підручник / Б. Ф. Усач. – 4-те вид., стер. – К.: Знання-Прес, 2010. – 253 с.
108. Фандель Г. Теорія виробництва і витрат / пер. з нім. під керівництвом і наук. ред. М. Г. Грещака. – К.: Таксон, 2013. – 520 с.
109. Фінансовий аналіз: навчальний посібник / Т.Д. Косова, І.В. Сіменко. – К. : Центр учбової літератури, 2013. – 440 с.
110. Фінансовий облік : [підруч. для студ. вищ. навч. закл.] / Л. В. Нападовська, А. В. Алексєва, О. А. Бакурова та ін.; за заг. ред. Л. В. Нападовської. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2013. – 700 с.
111. Фоміна Т. В. Місце та роль внутрішньогосподарського контролю в системі управління підприємством / Т. С. Фоміна // Економічні науки: Наук. праці Кіровоград. нац. техн. ун-ту. Вип.7. Ч. II. – Кіровоград: КНТУ, 2015. – С. 461-466.
112. Футоранська Ю. М. Окремі аспекти державного регулювання у сфері внутрішнього фінансового контролю в Україні / Ю. М. Футоранська // Фінансовий контроль. – 2018. – №2 (31). – С. 20-24.
113. Хом'як Р. Л., Станасюк Н. С. Контроль і ревізія: Навч. посібник / Р. Л. Хом'як, Н. С. Станасюк – Вид-во «Магнолія 2006». – Львів, 2013. – 314 с.
114. Хомяк Т. Р. Аналіз витрат в контексті формування стратегії підприємства /Хомяк Т. Р. // Європейські перспективи: Науково-практичний журнал. –2015. –№5. – С. 20-25.
115. Черных И. Н. Организация учета затрат по центрам ответственности: учебное пособие / И. Н. Черных, З. Ч. Хамидуллина. – М.: КНОРУС, 2017. – 160 с.
116. Шевчук В. О. Контроль господарських систем в суспільстві з перехідною економікою (Проблеми теорії, організації, методології): монографія / В. О. Шевчук. – К.: Київ. держ. торг.-економ. ун-т, 2011. – 371 с.

Студентка \_\_\_\_\_ Савченко Н.Г.

«20» листопада 2020 року